جامعة اليرموك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان

دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية

"The Role of Jordanian External Auditor in Verification of Reasonableness of Accounting Estimates"

إعداد الطالب

محمد وليد عبدالله عبيدات

2010730009

إشراف

الدكتورة عبير خوري

2014

دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق

من معقولية التقديرات المحاسبية

"The Role of Jordanian External Auditor in Verification of Reasonableness of Accounting Estimates"

إعداد:

محمد وليد عبدالله عبيدات

قدمت هذه الرسالة إستكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في تخصص المحاسبة في

جامعة اليرموك، اربد، الأردن

أعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
الدكتورة : عبير فايز خوري	مشرفا ورئيسا
أستاذ مشارك: قسم المحاسبة/جامعة اليرموك	
الأستاذ الدكتور: أحمد محمد العمري	عضوا
أستاذ: قسم المحاسبة/جامعة اليرموك	
الدكتورة: ديما وليد الربضي	عضوا
أستاذ مشارك: قسم العلوم المالية والمصرفية/ جامعة اليرموك	

٢٠١٤

بسم الله الرحمن الرحيم

((وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ۖ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ
الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴿١٠٥﴾))

سورة التوبة -الآية (١٠٥)

الأهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب

إلى من كلّت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلى القلب الكبير..... (والدي العزيز)

إلى من أرضعتني الحب والحنان

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء

إلى القلب الناصع بالبياض.......(والدتي الحبيبة)

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين

حياتي........... (أخواتي)

الآن تفتح الأشرعة وترفع المرساة لتنطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر الحياة وفي هذه

الظلمة لا يضيء إلا قنديل الذكريات ذكريات الأخوة البعيدة إلى الذين أحببتهم

وأحبوني......(أصدقائي)

الشكر والتقدير

الشكر والحمد لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، جل جلاله ذو الفضل والمنة الذي أنعم علي بالعلم وأعانني على إنجاز هذه الرسالة، وأسأله عز وجل أن تكون من العلم النافع الذي ينتفع به، وأصلي وأسلم على خير خلقه نبينا محمد عليه أفضل الصلاة والسلام.

بعد الإنتهاء من إعداد هذه الرسالة لا يسعني إلا أن أقدم الشكر والإمتنان إلى الدكتورة الفاضلة عبير فايز خوري التي تفضلت بالإشراف على هذه الرسالة، وساعدت بإخراجها إلى النور.

والشكر موصول إلى جميع أساتذتي الأفاضل أعضاء هيئة التدريس في كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية لما أولوني إياه من رعاية وإهتمام خلال فترة دراستي.

وأخص بالشكر والتقدير الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بمناقشة هذه الرسالة و إثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لكل من ساعدني ـ ولو بالقليل ـ من الأصدقاء والأخوان الذين شجعوني ووقفوا بجانبي، فجزاهم الله عني كل خير.

الباحث

	قائمة المحتويات	
	الموضوع	رقم الصفحة

List of Abbreviations قائمة الإختصارات

AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكيين
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق الدولي والتأكيد
IASB	International Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة الدولي
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
ACPA	Arab Certified Public Accountant	محاسب عربي قانوني معتمد
IFAC	International Federation of Accountants	الأتحاد الدولي للمحاسبين
ISA	International Standards on Auditing	معايير التدقيق الدولية
CFA	Certified Financial Analyst	المحلل المالي المعتمد
CIA	Certified Internal Auditor	مدقق داخلي معتمد
CMA	Certified Management Accountant	المحاسب الإداري المعتمد
CPA	Certified Professional Accountants	محاسب محترف معتمد
JCPA	Jordanian Certified Public Accountant	محاسب قانوني أردني معتمد
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الملخص

عبيدات، محمد وليد عبدالله" دور مدقق الحسابات الأردني الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية". رسالة ماجستير. جامعة اليرموك" 2014 (المشرف: الدكتورة عبير خوري)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية، ولتحقيق هذه الاهداف قام الباحث بتطوير استبانة ثم قام بتوزيعها على مكاتب التدقيق في الأردن، وقد تم إختيار عينة عشوائية من شركات التدقيق, حيث أنه تم توزيع (130) إستبانة على المدققين الاردنيين في مكاتب التدقيق العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية, وتم إسترداد (116) إستبانة, وإستبعد (16) إستبانة وذلك لعدم إكتمال تعبئتهم, وبذلك كان عدد الإستبانات الخاصة في عينة الدراسة (100) إستبانة, وهو ما نسبته (76.9%) من عدد الإستبانات التي تم توزيعها، كذلك تم استخدام اختبار (T) للعينة لواحدة وإختبار ANOVA و إختبار كرونباخ ألفا.

توصلت الدراسة إلى وجود دور كبير لمدقق الحسابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية مما يشير الى الدور الايجابي لمهنة التدقيق الخارجي. كذلك تبين وجود قدرة كافية للمدقق الخارجي في الحصول على أدلة إثبات كافية تتعلق بأسس احتساب التقديرات المحاسبية. وتبين أيضاً أنه يوجد تأثير للخبرة، والمؤهل العلمي والشهادات المهنية على المدقق الخارجي. حيث أظهرت النتائج قدرة مدقق الحسابات الخارجي على اكتشاف جوانب الضعف والقصور في انظمة الرقابة الداخلية واكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية المتعلقة للشركة المدقق لها. وأوصت الدراسة بضرورة متابعة مدقق الحسابات الخارجي للتعديلات التي تطرأ على معايير التدقيق الدولية.

الكلمات المفتاحية: مدقق الحسابات الخارجي، التقديرات المحاسبية، معقولية التقديرات المحاسبية

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة

2-1 مشكلة الدراسة

3-1 أهداف الدراسة

4-1 أهمية الدراسة

5-1 فرضيات الدراسة

6-1 خطة الدراسة

1-1 المقدمة:

يعتبر الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو إبداء رأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمشروع ومدى مطابقتها لواقع المنشأة، ويعمل مدقق الحسابات داخل بيئة من عدم التأكد، والأدلة التي يحصل عليها هي أدلة إقناع، ومن هنا فإن قرارات المدقق الخارجي تكون مبنية على الحكم الشخصي، ومن هنا فإن الخطر الرئيسي الذي يواجه المدقق الخارجي هو عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية (الخطيب، 2012).

إن إضافة الثقة في المعلومات التي تحويها القوائم المالية تعتبر من أهدف عملية التدقيق، كما أن رأي المدقق الخارجي يعطي مستخدمي القوائم المالية الطمأنينة، لذلك فإن رأي المدقق الخارجي يعطي مستخدمي القوائم المالية الفرصة الكاملة لإتخاذ القرارات المناسبة عند اطلاعهم على هذه التقارير، و تخضع التقديرات المحاسبية للشك بسبب عدم الحصول على أدلة قطعيه عند إعدادها مما يلزم المدقق باتخاذ خطوات وإجراءات عند عملية تدقيق هذه التقديرات(IFAC, 2013).

ويعد التقدير ركناً هاماً يؤخذ بالاعتبار عند إعداد القوائم المالية، ونظرا لأن الضوابط الرقابية عليه أصعب في التطبيق من الضوابط الرقابية على المعلومات الواقعية كونه يعتمد على الاجتهاد الشخصي، لذا فإنه من الضروري أن يكرس و يخصص المدقق الخارجي إمكانيات تدقيق كافية للتقديرات المحاسبية في ضوء درجة عدم التأكد غير ذلك من الظروف ذات الصلة (كرم، 2007) .

كما وتجدر الإشارة إلى أن مجلس معايير التدقيق الدولي والتأكيد (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، قام بإصدار معيار تدقيق دولي خاص بالتقديرات المحاسبية 540 (تدقيق التقديرات المحاسبية، بما

في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة) حيث بين الإجراءات الواجب على مدقق الحسابات إتباعها عند تدقيق التقديرات المحاسبية، كما أن مجلس معايير المحاسبة الدولي(IASB)، أصدر معيار المحاسبة الدولي رقم 8 (السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء) الذي يقوم بمعالجة كيفية إجراء التقديرات المحاسبية والتعامل مع التغييرات التي تطرأ عليها. لذا جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية.

1-2 مشكلة الدراسة

عند عمل التقديرات المحاسبية تكون الإدارة هي المسئولة عن عمل هذه التقديرات التي تتضمنها البيانات المالية، وغالبا ما يتم عمل هذه التقديرات في ظل ظروف من عدم التأكد لنتائج الإحداث التي وقعت أو التي يتوقع حدوثها، وهنا فإن وجود مخاطر أخطاء جوهرية متعلقة بالتقديرات المحاسبية يتوقع وجودها بشكل كبير، وللتأكد من مدى صحة هذه التقديرات فقد طلب من المدقق الخارجي إتباع مجموعه من الإجراءات عند عملية تدقيق التقديرات المحاسبية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 540) الصادر عن مجلس معايير التدقيق الدولي والتأكيد (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

ومن هنا تكمن مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس التالي: هل هناك دور لمدقق الحسابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية؟

ويتفرع من هذا السؤال مجموعة الأسئلة الفرعية التالية :-

1-هل قيام مدقق الحسابات الخارجي بالحصول على أدلة إثبات مناسبة عن أسس احتساب التقديرات المحاسبية للمنشأة يعتبر كافيا للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية؟

2- هل قيام مدقق الحسابات الخارجي بفحص نظم الرقابة يعتبر كافيا للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية؟

3- هل قيام مدقق الحسابات الخارجي باكتشاف معظم حالات الغش والتصرفات غير القانونية يعتبر كافيا للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية ؟

4- هل قيام مدقق الحسابات الخارجي بتصميم الإجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الأخطاء الجوهرية يعتبر كافياً للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية؟

1-3 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:-

1- معرفة مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على جمع أدلة كافية ومناسبة عن أسس احتساب التقديرات المحاسبية للمنشأة وأثر ذلك على معقولية التقديرات المحاسبية.

2- معرفة مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على فحص نظم الرقابة وأثر ذلك على معقولية التقديرات المحاسبية.

3- معرفة مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على اكتشاف معظم حالات الغش والتصرفات غير القانونية وأثر ذلك على معقولية التقديرات المحاسبية.

4- معرفة مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على تصميم الإجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الأخطاء الجوهرية وأثر ذلك على معقولية التقديرات المحاسبية.

1-4 أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من ناحيتين:

أهمية نظرية: وذلك من خلال ما تقدمه الدراسة من خلفية نظرية ودراسات سابقة حول موضوع دور مدقق الحسابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية، وبما كتب من أدبيات حول موضوع الدراسة.

أهمية عملية:

من خلال ما تقدمه الدراسة الميدانية من نتائج وتوصيات عملية توضح الدور المهم لمدقق الحسابات الخارج في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية، كذلك التركيز على العوامل الموثرة على عمليات التحقق من التقديرات المحاسبية وتساعد إدارات الشركات في تبني سياسات تقديرية سليمة، حيث أن الشركة عندما تقوم بتبني تقديرات محاسبية محتسبة بأسس معقولة، فإن ذلك يقوم بتوفير قوائم مالية شبه خالية من الأخطاء بالتقديرات المحاسبية، مما يوفر قوائم مالية تعكس الوضع الصحيح للمنشأة.

1-5 فرضيات الدراسة :

تسعى الدراسة لإختبار الفرضيات التالية من أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة:

الفرضية الرئيسة:

- هناك أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية .

ويتفرع منها مجموعه من الفرضيات الفرعية التالية:

H1- هناك أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي في الحصول على أدلة اثبات كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.

H2- هناك أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية على مدى معقولية التقديرات المحاسبية.

H3- هناك أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي في تصميم الإجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الأخطاء الجوهرية في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية.

H4- هناك أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.

H5- لا يوجد إختلافات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية تعزى للمتغيرات الديمغرافية التالية :(المؤهل العلمي، التخصص العلمي، وعدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق، والشهادات المهنية، والجنس).

1-6 مخطط الدراسة:

سوف يتضمن مخطط الدراسة ستة فصول على الشكل التالي:

- الفصل الأول: الإطار العام للدراسة، وإحتوى غلى مقدمة الدراسة، ومشكلتها، وأهدافها، و أهميتها، والفرضيات التي تقوم عليها الدراسة
- الفصل الثاني:الإطار النظري للدراسة.
- الفصل الثالث: الدراسات السابقة.
- الفصل الرابع: منهجية الدراسة، ويتناول هذا الفصل طبيعة الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة, وأداة الدراسة، وصدق وثبات الأداة، وكذلك أساليب جمع وتحليل البيانات.
- الفصل الخامس: تحليل وعرض نتائج الدراسة.
- الفصل السادس: النتائج والتوصيات.

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

2-1 تمهيد

2-2 مفهوم التدقيق

2-3 مفهوم مدقق الحسابات

2-4 أهداف التدقيق

2-5 أهمية التدقيق

2-6 أنواع التدقيق

2-7 التقديرات المحاسبية

2-8 اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية

2-9 التغيرات في التقديرات المحاسبية

2-10 تقييم معقولية التقديرات المحاسبية

2-11 الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

تمهيد:

تكمن أهمية التدقيق في أن يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأي فني ومحايد حول عدالة القوائم المالية، ومدى توافقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لذلك ومن أجل ذلك مجلس معايير التدقيق الدولي والتأكيد (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بوضع معايير للتدقيق من أجل إرشاد المدققين وتمكنيهم من إبداء رأي فني ومحايد حول عدالة القوائم المالية، وقيامهم بإكتشاف مواطن الغش والخطأ في القوائم المالية المقدمة من قبل المنشأة (IFAC, 2013).

وقد عرفت جمعيه المحاسبة الامريكية (American Accounting Association) التدقيق بأنه: عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.

كما عرف أرنز مدقق الحسابات بأنه "هو الشخص المخول بالقيام بتدقيق العمليات المالية أو الحسابات أو البيانات المالية والتحقق من مدى صحتها ومشروعيتها وسلامتها بصورة دورية، ويجب أن يكون هذا الشخص مدربا على تقديم الخدمات المهنية للتدقيق حسب معايير عامة" (Arens et al, 2013, P.15).

وعرف التميمي المدقق الخارجي المستقل بأنه هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته(التميمي،2004، ص 65)

1-2 التطور التاريخي لمهنة التدقيق:-

نشأت مهنة تدقيق الحسابات كنتيجة طبيعية لحاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد دلت الوثائق التاريخية على أن قدماء المصريين واليونان هم أول من أوجد مهنة تدقيق الحسابات للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكلمة تدقيق الحسابات (Auditing) مشتقة من التعبير اللاتيني (Audire) والذي يعني الاستماع، وقد كانت عملية تدقيق الحسابات في بداياتها تتم عن طريق استماع المدقق إلى ما أجري من قيود لاثبات صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الحكومية ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل المشروعات المختلفة في القطاع الخاص بالإضافة إلى القطاع الحكومي، وكان لمهنة تدقيق الحسابات أهميتها فكانت عقوبة الجلد جزاءً لمن يكتشف له مدقق الحسابات قيودا غير سليمة ولا يمكن تبريرها (ديوان المحاسبة، 2003).

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال تدقيق الحسابات في فنيسيا عام 1581 حيث تأسست كلية (Roxonati)وكانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة بالإضافة إلى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيرًا في مهنة المحاسبة، وفي عام 1669 أصبحت عضوية هذه الكلية شرطاً من شروط ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، ومن ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات. وكانت بريطانيا الثانية بعد إيطاليا في تنظيم المهنة، حيث ظهرت المهنة في بريطانيا حوالي عام 1773 وقد أصبحت مهنة مستقلة فيها عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854. وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 والذي نص على وجوب التدقيق بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، أن ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وانتشارها. وبعد بريطانيا تبعتها فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وألمانيا عام 1896 وكندا عام 1902 واستراليا عام 1904 وفنلندا عام 1911،

وتتابعت بعد ذلك معظم دول العالم حتى لا يكاد يخلو بلد في العالم اليوم من تنظيم لمهنة تدقيق الحسابات(ديوان المحاسبة، 2003).

2-2 واقع التدقيق في الأردن:

صدر أول تشريع أردني ينظم المهنة عام 1961 بالقانون رقم (10) لسنة 1961. ويعد هذا القانون أول محاولة تحدث لتنظيم المهنة والارتقاء بها لتصبح في مصاف المهن والعلوم الأخرى. وبعد ذلك، صدر القانون رقم (12) لسنة 1964 "قانون الشركات" فجعل التدقيق إلزاميا للشركات المساهمة، كما حدد العلاقة بين المدقق والأطراف الأخرى المعنية. وبقي هذا القانون سائدًا إلى عام 1985 حيث صدر القانون رقم (32) والذي تم بموجبه إنشاء جمعية مهنية لمدققي الحسابات تسمى (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين)، والتي عدل اسمها إلى (جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين) وفقاً للقانون المؤقت رقم (73) لسنة 2003.

وقد ألغى القانون المؤقت رقم (73) لسنة 2003 "قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية" بناء على المادة رقم (49-أ) منه قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة 1985 وتعديلاته، على أن تبقى الأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه سارية المفعول إلى المدى الذي لا تتعارض فيه مع أحكام القانون الجديد، إلى حين أن تلغى أو يستبدل غيرها خلال مدة لا تزيد على سنة من تاريخ نفاذ أحكام القانون الجديد، ويعمل بهذا القانون من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية بناء على المادة رقم (1) منه (الجريدة الرسمية، 2004، العدد4606).

ويهدف القانون المؤقت لتنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003: وفقاً للمادة رقم (3) إلى ما يلي :

أ. تنظيم مزاولة المهنة والارتقاء بها.

ب. ضمان الالتزام بمعايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات المعتمدة لما يساهم في حماية الاقتصاد الوطني.

جـ. الارتقاء بالمستوى العلمي والمهني للمحاسبين القانونيين.

د. تأكيد الالتزام بقواعد سلوك المهنة وآدابها.

هـ. تعزيز دور المحاسب القانوني وحياديته واستقلاليته.

وقد عرف القانون المهنة بمهنة المحاسبة القانونية بفرعيها المحاسبة والتدقيق، والزم جهات عديدة باختيار محاسب قانوني مسجل في سجل المحاسبين القانونيين المزاولين لغايات تدقيق حساباتها، وذلك في المادة رقم (30-أ) وهذه الجهات هي:

1- الشركات المساهمة العامة والمساهمة الخاصة وذات المسؤولية المحدودة والتوصية بالأسهم.

2- شركة التضامن والتوصية البسيطة التي يزيد رأسمالها أو حجم مبيعاتها السنوية على مائة ألف دينار.

3- المؤسسات أو الشركات التي ينطبق عليها حد التسجيل وفقاً لقانون الضريبة العامة على المبيعات والأنظمة الصادرة بمقتضاه.

4- النقابات والجمعيات التي تؤسس بمقتضى التشريعات المعمول بها.

5- الأندية التي تحدد بموجب قرار صادر عن الهيئة العليا.

6- المؤسسة المسجلة وفقاً لقانون منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة واستناداً لقرار تتخذه الهيئة العليا بناء على تنسيب مجلس مفوضي منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة.

7- المؤسسات والشركات المسجلة وفقاً لأحكام قانون المناطق الحرة المعمول به.

الجهات المراقبة والمشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الأردن:

1. الهيئة العليا لمهنة المحاسبة القانونية.
2. جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.
3. ديوان المحاسبة.
4. وزارة الصناعة والتجارة.
5. البنك المركزي.
6. هيئة الأوراق المالية.
7. دائرة ضريبة الدخل.

وتمارس هذه الجهات تأثيرها الرئيس على المهنة من خلال ما يعرف بالهيئة العليا لمهنة المحاسبة القانونية، والمشكلة بموجب نص المادة (4-أ) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 على النحو التالي:

أ -تشكل هيئة عليا للمهنة برئاسة وزير الصناعة والتجارة وعضوية كل من-:

1-وزير المالية نائبا للرئيس

2-محافظ البنك المركزي الاردني.

3-رئيس ديوان المحاسبة.

4-رئيس مجلس مفوضي هيئة الاوراق المالية.

5-مدير عام هيئة التأمين.

6-مراقب عام الشركات.

7-نائب محافظ البنك المركزي

8-شخص من ذوي الخبرة والاختصاص في المحاسبة من القطاع الخاص يعينه مجلس الوز ا رء بناء على تنسيب الوزير.

9-عضو هيئة تدريس من أي جامعة تخصص محاسبة يعينه مجلس الوز ا رء بناء على تنسيب الوزير المستند إلى توصية رئيس الجامعة.

10-ثلاثة محاسبين قانونيين يسميهم المجلس.

ب –تكون مدة العضوية للأعضاء المنصوص عليهم في البنود (8) و (9) و (10) من الفقرة (أ) من هذه المادة سنتين قابلة للتجديد مرة واحدة، ويجوز تغيير أي منهم بتعيين بديل له للمدة المتبقية من عضويته وذلك بذات الطريقة التي عين بها.

وتتولى الهيئة العليا وفقاً للمادة (5) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 المهام والصلاحيات التالية:

1. اعتماد معايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات الواجبة التطبيق بناء على تنسيب المجلس.

2. تشكيل لجنة ترخيص المهنة ووضع التعليمات اللازمة لتنظيم عملها وتحديد صلاحياتها وكيفية إجراء الامتحانات وسائر الأمور المتعلقة بها.

3. المصادقة على منح إجازة المزاولة بناء على تنسيب لجنة الترخيص وإلغاء هذه الإجازة بناء على تنسيب المجلس

4. النظر في الاعتراضات المقدمة إلى المجلس.

5. تشكيل اللجان اللازمة لمساعدة الهيئة العليا على القيام بمهامها وتحديد صلاحياتها.

6. إصدار التعليمات المتعلقة بتنظيم عملها والتعليمات اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بمقتضاه.

7.إعداد مشروعات التشريعات المتعلقة بالمهنة بالتعاون والتنسيق مع المجلس.

8. اعتماد المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها.

ووتتمتع جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي وإداري، ولها بهذه الصفة تملك الأموال المنقولة وغير المنقولة والقيام بجميع التصرفات القانونية اللازمة لتحقيق أهدافها بما في ذلك إبرام العقود، ولها حق التقاضي وينوب عنها في الإجراءات القضائية أي محام توكله لهذه الغاية وفقاً للمادة 7-أ من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003.

وتهدف هذه الجمعية وفقاً للمادة (8) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 إلى ما يلي:

1.رعاية مصالح الأعضاء والحفاظ على تقاليد المهنة وشرفها.

2.تشجيع البحث العلمي والمهني في مجالات المهنة المختلفة.

3.المساهمة في تخطيط وتطوير برامج التدريب لرفع كفاءة العاملين في المهنة.

4.التعاون والتنسيق مع الجمعيات والهيئات المهنية والعلمية المحلية والعربية والدولية.

وأعطى قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 لتنظيم مهنة المحاسبة القانونية جمعية المحاسبين القانونيين صلاحيات هامة جديدة هي:

-تشكيل لجنة تأديبية بقرار من مجلس إدارة الجمعية، وللجنة أن توقع العقوبات التأديبية الواردة في القانون.

-تشكيل لجنة للتفتيش على مكاتب المحاسبين القانونيين.

ومن جهة أخرى حجب القانون الجديد عن الجمعية صلاحية تحديد قواعد ومعايير التدقيق المتعارف عليها، ونشر أصول ومبادئ المحاسبة وقواعد سلوك المهنة وآدابها، والتي كانت الجمعية قد اعتمدت بشأنها منذ

سنوات معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية، وأعطيت هذه الصلاحية للهيئة العليا للمهنة(خوري، 2003).

ويتألف مجلس إدارة الجمعية من رئيس وثمانية أعضاء تنتخبهم الهيئة العامة لمدة ثلاث سنوات وفقاً لأحكام النظام الداخلي للجمعية، ويتولى المجلس وفقاً للمادة (17) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 المهام والصلاحيات التالية:

1. إدارة شؤون الجمعية الإدارية والمالية.

2.ترسيخ قواعد السلوك المهني.

3.التنسيب للهيئة العليا باعتماد معايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات.

4.التعاون مع الهيئة العليا في إعداد مشروعات التشريعات واقتراح مشروعات الأنظمة المتعلقة بالمهنة.

5. التنسيب للهيئة العليا بإلغاء إجازة المزاولة.

6.دعوة الهيئة العامة للاجتماع وتنفيذ القرارات.

7.تشكيل اللجان اللازمة لمساعدته على قيامه بمهامه بما في ذلك لجنة التفتيش على مكاتب المحاسبين القانونيين المزاولين.

8. شؤون التقاعد والتعاون والتأمين الصحي والإسكان وتحصيل عوائدها بموجب تعليمات يضعها المجلس وتوافق عليها الهيئة العامة، وتصادق عليها الهيئة العليا على أن تتضمن هذه التعليمات حق المجالس في تفويض هذه الصلاحيات إلى لجنة إدارة أي صندوق أو التعاقد مع أي جهة أخرى لهذه الغاية.

9.النظر في النزاعات بين المحاسبين القانونيين المتعلقة بمزاولة المهنة وبين المحاسبين القانونيين وعملائهم، وإقرار التسويات المناسبة بشأن هذه النزاعات.

10.وضع أسس تعيين موظفي الجمعية وتحديد رواتبهم وشرط استخدامهم وإنهاء خدماتهم.

11. أي أمور أخرى ذات علاقة بعمل الجمعية.

2-3 التقديرات المحاسبية

2-3-1 مفهوم التقدير المحاسبي:

عرف معيار التدقيق الدولي 540 التقدير المحاسبي على انه تقدير لقيمة بند معين بسبب عدم التمكن من إيجاد القيمة الدقيقة لذلك البند، ومن هنا فإن هذا التقدير يعتمد على الحكم المهني.

2-3-2 طبيعه التقديرات المحاسبية:

يّعد التقدير جزءا أساسيا يؤخذ بعين الإعتبار عند إعداد القوائم المالية، ولأن التقدير يعتمد على الحكم الشخصي، حيث أنه لا يمكن قياس بعض بنود البيانات المالية بدقة بل يمكن تقديرها فقط، كما أن الهدف لقياس بعض التقديرات هو عملية التنبؤ بنتيجة معاملة أو حالة أو حدث تؤدي بالنهاية إلى إعداد التقدير المحاسبي، لذلك يواجه المدقق الخارجي صعوبة في الرقابة عليها لذلك فإنه من الضروري أن يكرس المدقق الخارجي امكانيات تدقيق كافية للتقديرات المحاسبية في ضوء درجة عدم التأكد فالمدقق الخارجي مسؤول عن تقييم معقولية التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة، و ينبغي أن يدرس جميع العوامل التي تقوم عليها التقديرات المحاسبية عند التخطيط وأداء الإجراءات لتقييم تلك التقديرات (IFAC, 2013, P.468) .

يوجد بعض التقديرات المحاسبية التي تنطوي على شكوك متدنية نسبيا، والتي ربما تؤدي إلى مخاطر أقل للأخطاء الجوهرية، ومن الامثله على هذه التقديرات:

1- التقديرات المحاسبية التي تنشئ في المنشات التي تشترك في عمل معقد.

2- التقديرات المحاسبية التي يتم إعدادها وتحديثها بسبب ارتباطها بمعاملات روتينية.

3- التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، حيث أن طريقة القياس المحدد بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به بسيطة وسهلة التطبيق على الأصل أو الالتزام الذي يقتضي القياس بالقيمة العادلة . وهناك أيضا بعض التقديرات المحاسبية، التي تكون احتمالية الشكوك فيها مرتفعة نسبيا، ومن الأمثلة على ذلك(التقديرات المحاسبية المتعلقة بنتيجة القضاء، كما ان التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة للأدوات المالية المشتقة غير المتداولة بين العامة، تعد من التقديرات الماحسبية ذات الشكوك المرتفة نسبيا (IFAC, 2013, P.475)).

ليس جميع البيانات المالية التي تقاس بالقيمة العادلة تحتوي على شكوك في التقدير، مثلا في حال سوق نشطة ومفتوحة توفر معلومات سهلة المنال وتكون المعلومات موثوقة حول الأسعار التي تحدث عندها التبادلات الفعلية، وهنا يعتبر وجود عروض اسعار منشورة هو أفضل دليل لتدقيق القيم العادلة (IFAC, 2013, P.475).

هنالك حالات تتوجب أن تكون فيها تقديرات محاسبية منها (IFAC, 2013, P.470) :

⇐ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

⇐ تقادم المخزون.

⇐ إلتزامات الضمان.

⇐ طريقة الإستهلاك أو العمر المفيد للاصول.

⇐مخصص خسارة متوقعه من دعوى قضائية على الشركة.

⇐خسائر لمقاولات انشائية تحت التنفيذ.

⇐ مخصص لمقابلة التزام الناشئ عن ضمان الغير.

وأيضا هناك حالات تكون فيها التقديرات المحاسبية للقيم العادلة مطلوبة ومن الأمثله عليها:

⇐ الأدوات المالية المعقدة غير المتداولة في سوق نشطة ومفتوحة.

⇐ الأصول والألتزمات التي تكون قد استملكت عن طلأيق إندماج أعمال, بما في ذلك الشهرة والأصول غير الملموسة.

⇐ عمليات تبادل الأصول والإلتزمات بين أطراف مستقلة دون وجود إعتبار نقدي, مثلا عملية تبادل غير نقدي لبعض مرافق المصنع (IFAC, 2013,P.476) .

2-3-3 إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية :

الإجراءات التي يتوجب على مدقق الحسابات الخارجي القيام بها عند قيامة بتدقيق التقديرات المحاسبية (جمعة, 2012, ص118) :-

1- الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.

2- فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة من حيث فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي.

3- على مدقق الحسابات اختيار احد الأساليب التالية, أو مجموعة منها عند تدقيق التقديرات المحاسبية:

أ- تدقيق وإختبار الطريقة التي استخدمت من قبل الإدارة لإعداد التقرير.

ب - إستخدام تقدير مستقل لأغراض المقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة.

ج- فحص الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقدير المعمول به .

2-3-3-1 الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة :

عرف معيار التدقيق الدولي رقم 500 " أدلة التدقيق" :بأنها جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأي التدقيق, وهي تشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي ترتكز عليها البيانات المالية والمعلومات الأخرى .

تعتبر أدلة التدقيق ضرورية وذلك من أجل دعم رأي المدقق الخارجي وتقريره, يتم الحصول عليها من خلال إجراءات التدقيق التي تتم تأديتها أثناء التدقيق, ومن الممكن أن تشمل إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق عملية الفحص والمصادقة وإعادة الحساب وإعادة أداء الإجراءات التحليلية, وقد وضح معيار التدقيق الدولي رقم 500 بأنه عندما يحصل المدقق الخارجي على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول, عندها يتم الحصول على تأكيد معقول, كما أن أدلة التدقيق يجب أن تتصف بالكفأية والملائمة حيث أن الكفأية هي مقياس كمية أدلة التدقيق, حيث أنه كلما كانت المخاطر المقيمة أعلى فإنه من المحتمل ان تكون أدلة التدقيق المطلوبة أكثر, والملائمة هي مقياس

نوعية أدلة التدقيق, أي مدى ملائمتها ومدى موثوقيتها في توفير الدعم للإستنتاجات التي يبنى عليها رأي المدقق, وتتأثر موثوقية الادلة بمصدرها وبطبيعتها (IFAC, 2013, P.392) .

مصادر أدلة التدقيق

قام معيار التدقيق الدولي رقم 500 بتوضيح مصادر حصول المدقق الخارجي على أدلة التدقيق ونذكر منها (IFAC, 2013, P.393)

1_ إجراء اختبارات للسجلات المحاسبية. مثلا يقوم المدقق الخارجي من خلال عملية التدقيق والتحليل وإعادة الإجراءات التي اتبعت في عملية إعداد التقارير المالية, وعملية إجراء المطابقة بين الأنواع ,والتطبيقات التي تربطها علاقة لنفس المعلومات, ومن خلالها يتم تحديد ان كانت السجلات المحاسبية متسقة داخليا ومتفقة مع البيانات المالية.

2-يتم الحصول على ادلة التدقيق من خلال مصادر مستقلة قد تستخدم من قبل المدقق كأدلة تدقيق.

إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق:-

يتم الحصول على أدلة تدقيق وذلك للتوصل إلى استنتاجات معقولة, حتى يقوم المدقق الخارجي ببناء رأيه عليها من خلال أداء إجراءات تقييم المخاطر, وإجراءات تدقيق إضافية التي تشمل كلا من اختبارات أنظمة الرقابة واجراءات التحقق التحليلية. كما يمكن أن يشمل فحص السجلات أو الوثائق فحص السجلات والوثائق على اختلافها ورقية أو إلكترونية, داخلية أو خارجية. وأيضا فحص الأصول الملموسة قد يوفر أدلة تدقيق من

خلال التأكد من وجودها الفعلي, وأيضا عملية فحص عقد منفذ قد يوفر أدلة تدقيق على مدى تطبيق المنشاة للسياسات المحاسبية مثل الإعتراف بالإيراد(IFAC, 2013, P.393) .

حدد معيار التدقيق الدولي رقم 540 الهدف الرئيسي من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بما يلي :

1- هل تم الإعتراف والإفصاح عن التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة وهل هي معقولة أم لا ؟

2- هل الافصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية ملائمة أم لا ؟

كما أن المدقق الخارجي قد يحاول الحصول على ادلة من مصادر خارجية (خارج المنشأة), على سبيل المثال عند فحص مخصص تقادم المخزون المحتسب استنادا الى المبيعات المستقبلية فإن المدقق الخارجي قد يسعى للحصول على أدلة من مصادر قطاعية للمبيعات المتوقعة وتحليل الاسواق اضافة لفحصه للمعلومات الداخلية كالمستويات السابقة للمبيعات وللطلبات تحت اليد ولاتجاهات السوق . كذلك عند فحص تقديرات الإدارة للأثار المالية التي تنطوي عليها الدعاوى والمطالبات, فإن المدقق الخارجي يسعى الى الاتصال المباشر مع محامي الشركة (جمعة, 2012) .

عند الحصول على ادلة الإثبات الكافية و المقنعة ينبغي أن تقوم هذه الأدلة بتوفير تأكيد معقول من أن:

1- التقديرات المحاسبية التي أعدّت معقولة في ضوء الظروف المحيطة بعملية التقدير .

2- التقديرات المحاسبية التي أعدّت قد عُرضت و الافصاح عنها وفقاً لمعايير المحاسبة و التدقيق ذات العلاقة الملائمة لظروف الوحدة الاقتصادية (Boynton et al, 2001, P.133).

2-3-3-2 فهم الإجراءات والطرق المســـتخدمـة من قبل الإدارة من حيث فهم النظـام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي.

يقـوم نظـام الرقابـة الداخليـة بتقـديم معلومـات وتكـون هـذه المعلومـات مؤكـدة بشـكل معقـول وليسـت حتميـة أو قاطعـة, كمـا أن نظـام الرقابـة لا يقـوم بمنـع كـل المخـاطر التـي قـد تتعـرض لهـا المنشـأة, وذلـك لعـدة أسـباب وأهمهـا أن نظـام الرقابـة يعتمـد علـى المـوظفين الـذين مـن الممكـن ان يرتكبـو أخطـاء فـي التنفيـذ, كمـا أن الإدارة العليـا قـد تقـوم بتجـاوزات, ومـن الممكـن أن يقـوم المـوظفين بالإتفـاق علـى القيـام بأعمـال غش واحتيال (Knechel et al, 2007).

الرقابة الداخلية:

عرف معيار التدقيق الدولي رقم 315 (تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها) الرقابة الداخلية : "العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والإمتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة " (IFAC, 2013, (P269 .

مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابه من خمس عناصر(Arens *et al*, 2013, P 294)

1- بيئة الرقابة (CONTROL ENVIRONMENT):

تتكون بيئة الرقابة الداخلية من مجموعة من سياسات وتصرفات وإجراءات تعكس سلوك الإدارة العليا ومدى اقتناعهم بأهمية الرقابة الداخلية داخل الشركة.

2- تقييم الخطر(RISK ASSESSMENT):

حيث تقوم الإدارة العمل على تصنيف وتحليل الخطر المناسب لإعداد القوائم المالية وما هي النسبة المقبولة لهذا الخطر.

3-أنشطة الرقابة(CONTROL ACTIVITIES) :

هي الإجراءات والسياسات التي توضع للمساعدة في في التأكد من الاحداث الضرورية التي قد نفذت لتقدير الخطر عند القيام بتحديد أهداف المنظمة, ومنها فصل المهام والمسؤوليات بشكل مناسب .

4- المراقبة (INFORMATION AND COMMUNICATION):

يجب على الإدارة القيام بالفحص الدوري والمستمر لجودة نظام الرقابة الداخلية, لمعرفة ان كانت الرقابة طبقت بالشكل المطلوب, وان طرأت أي مستجدات يتم تعديلها وفقا لهذه المتغيرات.

5-المعلومات والإتصال(MONITORING) :

يجب ان تمتلك الشركة نظام للمعلومات والاتصال فعال وملائم , يقوم بتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإدارية داخل المنشأة من اجل ضمان تحقيق أهداف الشركة, حيث يقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف وتحليل عمليات الشركة, كما أنه يقوم بكتابة التقارير عن هذه العميلات وإيصالها للمستويات الإدارية في الشركة بمختلف المستويات , من أجل القيام بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الإعتماد عليها والثقة فيها.

كما أكد معيار التدقيق الدولي رقم 540 على انه من الواجب على مدقق الحسابات الخارجي فهم الأجراءات والأساليب التي تستخدمها الإدارة و المتعلقة بالنظام المحاسبي والرقابة الداخلية لعمل التقديرات المحاسبية, وهذا الفهم يكون ضروريا حتى يستطيع المدقق الخارجي القيام بتخطيط طبيعة وتوقيت اجراءات التدقيق, كما أنه من الواجب على المدقق الخارجي الإقتناع بفاعليه النظام المحاسبي وبالتسجيل الفعلي للمعلومات المحاسبية, حتى يستطيع ان يقرر مدى الاعتماد على النظام المحاسبي المعمول به كأحد مصادر ادلة قرائن التدقيق.

ومن الامور التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في الحصول على الفهم الكافي حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة, هي خبرة وكفاءة الأشخاص الذين يقومون بإعداد التقديرات المحاسبية, حيث يجب معرفه الكيفية التي تقوم بها الإدارة بتحديد مدى دقة وكمال البيانات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية. وأيضا يجب عليها المصادقة على التقديرات المحاسبية, من قبل مستويات مناسبة في الإدارة. كما يجب على الإدارة الفصل في المهام بين الأشخاص بحيث ان الشخص المعد للتقدير المحاسبي لا يكون مستفيد من اعادة التقديرات وخصوصا التقديرات بالقيم العادلة (IFAC, 2013, P481) .

كما أن هناك أنظمة رقابة أخرى قد ترتبط بإعداد التقديرات المحاسبية بالإعتماد على الظروف. فمثلا عند استخدام المنشأة في إعداد التقديرات المحاسبية نماذج محددة, فإن الإدارة تضع سياسات وإجراءات تخص هذه النماذج.

وأنظمة الرقابة ذات العلاقة قد تشمل الانظمة المطبقة على ما يلي:

1- اختبار أو تصميم وتطوير نموذج معين لهدف معين.

2- إستخدام النموذج.

4- الصيانة والتحقق الدوري من سلامة النموذج. (IFAC, 2013, P.481).

2-3-3-3 أساليب تدقيق التقديرات المحاسبية:

على مدقق الحسابات الخارجي عند قيامه بتدقيق التقديرات المحاسبية القيام بتبني أسلوب أو أكثر مما يلي(جمعة, 2012, ص118) :

1- أن يقوم المدقق الخارجي بدراسة العمليات المستخدمة واختبارها من قبل الإدارة لبناء التقديرات المحاسبية.

2- أن يقوم المدقق الخارجي باستخدام تقديراته المستقلة من أجل مقارنتها بالتقديرات المعدة بوساطة الإدارة.

3- أن يقوم المدقق الخارجي بدراسة الأحداث اللاحقة التي تؤيد عمل التقديرات.

2-7-3-3-1 دراسة وإختبار الطريقة التي استخدمت من قبل الإدارة لبناء التقدير.

إن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية يتطلب من الإدارة تحديد عمليات إعداد التقارير المالية لإعداد التقديرات المحاسبية, بما في ذلك الرقابة الداخلية الكافية. وتشمل هذه العمليات على اختيار السياسات المحاسبية المناسبة وتحديد عمليات التقدير والتقييم, كما أنه يتوجب على الإدارة القيام بوضع و تحديد البيانات والافتراضات ذات الصلة التي تؤثر على التقديرات المحاسبية.
وأيضا يجب عليها القيام بتدقيق دوري للظروف التي أدت إلى التقديرات المحاسبية أو إعادة التقديرات المحاسبية (IFAC, 2013, P.480) .

ومن المسائل التي يأخذها المدقق الخارجي بعين الإعتبار عند الحصول على فهم حول كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي, مثلا أنواع الحسابات أو المعاملات التي تتعلق بها التقديرات:-

1- أنواع الحسابات أو المعاملات التي تتعلق بها التقديرات المحاسبية (على سبيل المثال, ما إذا كانت التقديرات المحاسبية تنشأ عن تسجيل المعاملات الروتينية والمتكررة أو سواء كانت ناشئة من المعاملات غير متكررة أو غير عادية).

2- كيف استخدمت الإدارة تقنيات القياس المعترف بها لصنع وجه الخصوص التقديرات المحاسبية.

3- ما إذا كان تم إجراء التقديرات المحاسبية على أساس البيانات المتاحة في وقت مؤقت, وإذا كان الأمر كذلك, كيف اخذت الإدارة في الاعتبار تأثير الأحداث, والمعاملات, والتغيرات في الظروف التي تحدث بين ذلك التاريخ ونهاية الفترة (IFAC, 2013 ,P 480) .

كما أن هناك مجموعة من الإجراءات التي يمكن من خلالها فهم الأساليب والطرق التي قامت بها الإدارة لوضع التقدير وهي:-

أ-يقوم المدقق الخارجي بمعرفة وتحديد إذا كانت هناك انشطة رقابية داخلية على إعداد التقديرات المحاسبية.

ب- يقوم المدقق الخارجي بمعرفة فيما إذا كانت الفروض متسقة فيما بينها.

ج- يقوم المدقق الخارجي بتحليل البيانات التاريخية المستخدمة في وضع الافتراضات لتقويم فيما إذا كانت ملائمة.

د-يقوم المدقق الخارجي بإختبار العمليات الحسابية التي قامت بها ادارة الوحدة لترجمة الافتراضات الى تقدير محاسبي.

هـ-يقوم المدقق الخارجي بدراسة اجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات المحاسبية المهمة و التحقق فيما اذا كانت تلك الفحوصات و المصادقات قد تم إنجازها من المستوى الإداري المناسب وأن ذلك موثق في المستندات الثبوتية التي تدعم تحديد التقدير المحاسبي(Holmes & Overmyer, 2000, P193) .

2-3-3-3-2 إستخدام تقدير مستقل من قبل المدقق الخارجي

يعد إستخدام تقدير مستقل من قبل المدقق الخارجي هو الأسلوب الثاني المستخدم في تدقيق التقديرات المحاسبية، حيث انه قد يقوم المدقق الخارجي بوضع أو الحصول على تقدير محاسبي مستقل حيث يقوم بمقارنته مع التقدير المحاسبي المعد من قبل الإدارة، وفي حالة استخدام تقدير مستقل يتحتم على المدقق الخارجي عادة تقييم المعلومات ودراسة الفرضيات ثم اختبار اجراءات الاحتساب المستخدمة عند اعدادها وكذلك قد يكون من المناسب مقارنة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترة (جمعة,2012).

3-3-3-3-2 فحص الأحداث اللاحقة:-

عرف معيار التدقيق الدولي رقم 560 الأحداث اللاحقة بأنها :"هي تلك الاحداث التي تحصل بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.

كما أن الأحداث التي تحدث بعد نهاية الفترة المالية وقبل الإنتهاء من عملية التدقيق قد تقوم بتوفير أدلة إثبات تتعلق بالتقديرات المحاسبية التي قامت الإدارة بإعدادها، وعملية فحص المدقق لهذه الأحداث قد تقوم بالتقليل أو حتى إلغاء حاجة المدقق الخارجي إلى فحص وإختبار السياق الذي قامت الإدارة بإستخدامه في إعداد التقدير، أو استعمال تقدير مستقل لتقييم التقدير المحاسبي، أي أن قيام المدقق الخارجي بفحص

الاحداث اللاحقة قد يوفر الهدر والوقت على المدقق عند قيامه بتدقيق التقديرات المحاسبية (جربوع, 2002, ص276).

2-4 اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية

2-4-1 تعريف الغش :-

عرف معيار التدقيق الدولي رقم 240 الغش(الإحتيال) بأنه" فعل مقصود من جانب واحد أو أكثر من الأفراد بين الإدارة والقائمين على الحكم, والموظفين, أو أطراف ثالثة, تنطوي على استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية" (IFAC, 2013, P.161) .

كما بين معيار التدقيق الدولي 240 إن الأخطاء في القوائم المالية تنشأ بسبب الإحتيال أو الخطأ, ويمكن التمييز بين الإحتيال أو الخطأ من خلال معرفة ما إذا كان الإجراء الأساسي الناجم عن الخطأ في القوائم المالية مقصود أو غير مقصود.

كما أنه يوجد أخطاء مقصودة في التقارير المالية التي تحتوي على غش وإحتيال, مثلا حذف مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية لخداع مستخدمي هذه القوائم. كما يمكن إعداد هذه التقارير المالية الإحتيالية من خلال:

1- التزوير الناتج عن التلاعب أو التزييف, أو عملية إجراء تغيير في السجلات المحاسبية أو تغييرات في الوثائق الداعمة له.

2- القيام بحذف متعمد لمعلومات مهمه أو معلومات مهمة أخرى.

3- تطبيق متعمد بشكل خاطئ للمبادئ المحاسبية بالعرض أو الإفصاح أو القياس أو الإعتراف.

من الأمور التي من الممكن أن تؤثر على القوائم المالية وتكون نوع من الإحتيال هي سوء استخدام الأصول الذي قد يتضمن سرقة أصول المنشأة ومن الممكن أن يتم سوء إستخدام الأصول بعدة طرق منها :

أ- استخدام اصول المنشأة للإستعمال الشخصي مثلا إستخدام احد الأصول كضمان لقرض شخصي.

ب- جعل المنشأة تقوم بدفع مقابل بضائع وخدمات لم يتم إستلامها مثلا دفعات لبائعين وهميين أو رشاوى تدفع للذين يقومون بالبيع لوكلاء الشراء للشركة مقابل تضخيم الأسعار أو دفعات لموظفين وهميين.

ج- القيام بعملية سرقة للمقبوضات مثلا أن يتم اختلاس تحصيلات الذمم المدينة (IFAC, 2013, P.170) .

من الممكن ان تقوم الإدارة بتجاوز أنظمة الرقابة التي قد تظهر بأنها تعمل بفاعليه من خلال استخدام أساليب منها :-

1- القيام بتسجيل قيود وهمية في دفتر اليومية.

2- أن تقوم الإدارة بإخفاء وعدم الإفصاح عن حقائق ربما تؤثر على المبالغ المسجلة في البيانات المالية (IFAC, 2013, P171).

تقع المسـؤلية الرئيسـية في منع واكتشـاف الإحتيال على الإدارة والاشـخاص المكلفين بالحوكمة, كما أن المدقق الخارجي المسؤول عن عملية التدقيق, هو المسؤول عن الحصول على تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية, سواء أكانت الأخطار الجوهرية ناشئة بسبب الإحتيال أو الخطأ (IFAC, 2013, P.159) .

2-4-2 تمثيلات الإدارة بخصوص خلو القوائم المالية من الأخطاء والغش

يجب على المدقق الحصول على تمثيل خطي من الإدارة, تؤكد فيه إفصاحها عن كافة الحقائق التي تتعلق بوجود أي تحريف أو تلاعب أو شك بوجود تحريف وتلاعب, قد يكون له تأثير على المنشأة, وبأن الإدارة قد قامت بالافصاح للمدقق الخارجي عن نتائج تقييمها لمخاطرة أن البيانات المالية محرفة مالية نتيجة للتحريف والتلاعب.

كما أن هناك مجموعة من العوامل التي تقوم بمساعدة المدقق الخارجي على اكتشاف الخطأ أو التحريف والتلاعب منها (Louwers, 2005, P69) :

أ- تكون الحسابات التي يسهل تحويلها إلى نقدية أيضا أكثر عرضة للتلاعب وحدوث الأخطاء.

ب- الحسابات التي لها أهمية نسبية كبيرة عرضة للخطأ أكثر من الحسابات التي لها أهمية نسبية قليلة.

ج - الحسابات المقدرة أو التي يتم تقديرها هي أيضًا عرضة للخطأ أو التحريف والتلاعب مثل, مخصصات الديون المشكوك بها, وحساب صندوق النثرية.

د- العمليات الحسابية الأكثر تعقيدًا هي عرضة للخطأ أكثر من الحسابات التي لها أهمية نسبية قليلة.١

مسوؤلية الإدارة عن عمل التقديرات المحاسبية:-

تقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد التقديرات المحاسبية كا ذكر معيار التدقيق الدولي رقم 540, وفي الغالب ما يتم عمل هذه التقديرات في ظروف من عدم التأكد, ولانه في معظم الحالات تتطلب استعمال الإجتهاد فإن مخاطر وجود اخطاء هامة يكون كبيرا عند وجود تقديرات محاسبية.

كما يتعين على المدقق الخارجي القيام بتدقيق القرارات التي صدرت من قبل الإدارة, حيث عليه التأكد من عدم وجود تحيز من قبل الإدارة عن اعداد التقديرات المحاسبية. كما أن المدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق يصبح على معرفه بماهية الاحكام والقرارات التي أتخذت من قبل الإدارة, والتي تؤدي بدورها إلى استنتاج اذا ما كان هناك تحيز من قبل الإدارة . وبالعادة فإن مثل هذه الاستنتاجات تعطي مؤشرات تؤثر على استنتاج المدقق الخارجي, حيث أنه إن كان تقييم المدقق الخارجي للمخاطر وإجراءات الإستجابة ذات العلاقة ما زالا مناسبين . مثلا تعتبر التغيرات في إعداد التقدير محاسبي أو التغيرات التي تحدث في التقدير نفسه حيث أن

الإدارة قامت بتغيير غير موضوعي يتمثل في وجود تغير في الظروف من الأمثلة التي تتضمن مؤشرات تدل على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية (IFAC,2013, P.505) .

2-4-3 الغش والاحتيال في التقديرات المحاسبية

يجب على مدقق الحسابات الخارجي القيام بتدقيق التقديرات المحاسبية لتحديد الإنحرافات وتقييم ما إذا كانت الظروف تؤدي إلى الإنحراف, حيث أنه إن وجدت فإنها تمثل مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال كما يتوجب على المدقق الخارجي عند قيامه بعملية التدقيق تلك, أن يقوم بتقييم إن كانت أحكام الإدارة وقراراتها المتخذة في إجراء التقديرات المحاسبية, حتى إن كانت معقولة, فربما تشير إلى إنحراف محتمل من قبل إدارة المنشأة من الممكن أن يشكل مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال, وإن كانت كذلك فيجب على المدقق الخارجي القيام بإعادة تقييم التقديرات المحاسبية المأخوذة ككل, والقيام بتدقيق بأثر رجعي لأحكام وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية, حيث أن القيام بهذه التدقيق هو من أجل معرفة إن كانت هناك انحراف محتمل من ناحية الإدارة, ولا يقصد منه التشكيك في الأحكام المهنية للمدقق التي اتخذت في السنة السابقة والتي كانت مبنية على معلومات متوفرة في ذلك الوقت(IFAC, 2013, P164) .

كما أنه يتم اعداد القوائم الإحتيالية من خلال أخطاء متعمدة في التقديرات المحاسبية, حيث أنه يمكن تحقيق ذلك مثلا من خلال تقليل كافة المخصصات أو الاحتياطات أو المبالغة فيها بنفس الطريقة, وذلك من أجل تحقيق رح معين من أجل خداع مستخدمي القوائم المالية والعمل على تضليلهم وذلك بتقديم معلومات خاطئة عن أداء وربحية المنشأة (IFAC, 2013, P182).

2-4-4 مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال.

من الواجب على المدقق الخارجي الذي يقوم بأداء التدقيق, أن يقوم بالحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية مأخوذة ككل خالية من الأخطاء الجوهرية, سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ, كما أن المدقق الخارجي لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق بأنه سيتم اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وذلك بسبب عوامل مثل استخدام الحكم الشخصي واستخدام الفحص والتحديدات الذاتية للرقابة الداخلية كما أن الكثير من أدلة التدقيق المتوفرة للمدقق الخارجي هي إقناعية وليست قاطعة بطبيعتها (IFAC, 2013).

تعتبر عملية تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أعمال المدقق الخارجي الواجب عليه القيام بها، سواء أكانت هذه الأخطاء ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، ويتم ذلك عند القيام بفهم المنشأة وبيئتها، وذلك يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الإستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية(IFAC, 2013, P269).

كما حدد معيار التدقيق الدولي 240 مســـؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية بما يلي (IFAC, 2013).

1- يقوم المدقق الخارجي بإجراءات القيام بإجراءات من أجل الحصــول على معلومات لاســتخدامها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال.

2-.يقوم المدقق الخارجي بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسـبب الاحتيال عند مسـتوى البيانات المالية ومستوى الإثبات.

3-يقوم المدقق الخارجي بتحديد الاستجابات العامة لتناول مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية، واعتبار تعيين الموظفين والإشراف عليه، واعتبار السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة، وإدخال عنصر عدم تنبؤ في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها.

4- تصميم وأداء إجراءات التدقيق للاستجابة لمخاطرة تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

5- تحديد الاستجابات لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال.

6- اعتبار ما إذا كان خطأ ما تم تحديده يدل على وجود احتيال.

7- الحصول على إقرارات كتابية من الإدارة فيما يتعلق بالاحتيال.

8- الاتصال مع الإدارة والمكلفين بالرقابة.

بعد قيام مدقق الحسابات الخارجي بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وفقا لمعيار التدقيق الدولي 315، يقوم المدقق الخارجي بتقييم درجة شكوك التقدير المرتبطة بتقدير محاسبي معين، حيث يقوم المدقق الخارجي حسب تقديره بتحديد اذا كان أي من التقديرات المحاسبية تنطوي على أخطاء جوهرية أم لا، وبعد ان يقوم المدقق الخارجي بتقييم هذه المخاطر يقوم المدقق الخارجي بتحديد اذا قامت الإدارة بتطبيق المتطلبات المتعلقة بإعداد التقارير المالية المعموله به والمتعلق بالتقدير المحاسبي(IFAC, 2013, P485)

وهناك مجموعة من الأمور التي يأخذها المدقق الخارجي بعين الاعتبار عند تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية ومنها (IFAC, 2013, P486) :

1-الحجم الفعلي أو المتوقع للتقدير المحاسبي.

2- المبلغ المسجل للتقدير المحاسبي

3- هل استخدمت الإدارة خبيرا في إعداد التقديرات المحاسبية.

4- نتيجه تدقيق التقديرات المحاسبية للفترة السابقة

يجب على المدقق الخارجي فهم طبيعة المنشأة، ويكون ذلك بفهم عملياتها، والهيكل الإداري فيها وملكيتها، كما انه يقوم بمعرفة أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والإستثمارات التي تخطط لإجرائها، ويقوم بمعرفة كيفية تمويل المنشأة، حيث يؤدي ذلك إلى تمكين المدقق الخارجي من فهم المعاملات وفئاتها وفهم أرصد الحسابات والإفصاحات التي من المتوقع وجودها، كما أنه يجب على المدقق الخارجي معرفة السياسات المحاسبية ومدى ملاءمتها لعمل المنشاة وهل تتفق مع السياسات المحاسبية المستخدمة في قطاعات مشابهة، وما أسباب التغيير في السياسات المحاسبية إن وجدت، كما أن معرفة أهداف المنشأة واستراتيجياتها ومخاطر العمل المتعلقة بهذه الاهداف والاستراتجيات التي من الممكن أن تؤدي إلى اخطاء جوهرية في البيانات المالية، كما أنه من الواجب على مدقق الحسابات قياس وتدقيق الأداء المالي للمنشأة (IFAC, 2013, P494) .

كما يقوم المدقق بتحديد حسب تقديره أي من التقديرات المحاسبية تنطوي على شكوك تؤدي إلى مخاطر هامة، ومن الأمثلة على التقديرات المحاسبية التي تنطوي على نسبة مرتفة من الشكوك :

- التقديرات المحاسبية التي تعتمد اعتمادا كبيرا على الحكم، على سبيل المثال، الأحكام حول نتائج التقاضي العالقة أو مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المعتمده على أحداث غير مؤكد ستحدث في المستقبل.
- التقديرات المحاسبية التي لم يتم حسابها باستخدام طرق القياس المعترف بها.
- التقديرات المحاســبية التي يوجد فيها فرق جوهري بين القيمة الفعلية والقيمة المقدرة (IFAC, 2013, P481).

2-5 التغيرات في التقديرات المحاسبية:

2-5-1 تمهيد:

عرف معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) التغير في التقديرات المحاسبية على أنه : "تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو التزام أو تعديل قيمة الاستهلاك الدوري لأي أصل". وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات . كما أن التغيير في التقديرات المحاسبية ينشأ نتيجة المعلومات والتطورات الجديدة وبالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء، ومن الأمثلة على التغيرات في التقديرات المحاسبية " تقديرات الديون المعدومة والعمر الإنتاجي للأصل الثابت أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع المتوقعة من الأصل.

قد يحتاج إجراء تغيير في التقديرات إذا حدثت تغيرات في الظروف التي على أساسها أعدت تلك التقديرات، أو كنتيجة لمعلومات جديدة أو خبرة أكثر، ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 8)، كما بين المعيار أن تعديل تقدير محاسبي لا يتعلق بالفترات السابقة ولا يعد تصحيحا لخطأ، بل يتطلب معالجة التغير في التقديرات المحاسبية في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بتغيير التقديرات (IAS No.8, Para 32-35) .

2-5-2 إجراءات الإدارة عند حدوث تغييرات في التقديرات المحاسبية:

كما حدد معيار المحاسبة الدولي (IAS No.8) الإجراءات الواجب على الشركة القيام بها بعد إجرائها تغييرات في التقديرات المحاسبية بما يلي (IAS No.8, Para 36-40):

1-الاعتراف بالتغييرات في التقديرات المحاسبية.

2- الاعتراف المستقبلي أو اللاحق لتأثير التغييرات في التقديرات المحاسبية.

3- الإفصاح عن هذه التغييرات .

يجب على المدقق الخارجي عند تدقيقه للتغيرات في التقديرات المحاسبية أن يقوم بتدقيق ومعرفة اذ قامت المنشأة بتطبيق الإجراءات السابق ذكرها في معيار المحاسبة الدولي.

2-5-2-1 الاعتراف بالتغييرات في التقديرات المحاسبية:

حيث يقوم المدقق الخارجي بمعرفة هل قامت الإدارة بالإعتراف بتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية كما يلي :(IAS No.8, para 36-37)

١ - يعترف بتأثير التغييرات في التقديرات المحاسبية بأثر لاحق (مستقبلاً) وذلك بإدراجه في الأرباح والخسائر:

أ- في فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على الفترة فقط.

ب - أو في فترة التغيير أو الفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

٢ - عندما يترتب على تغيير التقديرات المحاسبية تعديل في الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية يكون من الواجب الاعتراف بهذا التغيير بتعديل القيم الدفترية للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية في فترة التغيير.

2-5-2-2 الاعتراف المستقبلي أو اللاحق لتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية :

يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من إجراءات الإدارة بخصوص الإعتراف المستقبلي أو اللاحق لتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية حيث يقصد بالاعتراف اللاحق لتأثير التغيير في التقدير المحاسبي: "أن يطبق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ تغيير هذه التقديرات".

وقد يؤثر التغيير في التقديرات المحاسبية فقط على أرباح أو خسائر الفترة الحالية أو على كل من أرباح أو خسائر الفترة الحالية والفترات المستقبلية، مثلاً يؤثر التغيير في تقدير قيمة الديون المشكوك فيها فقط على أرباح أو خسائر الفترة الحالية، وبالتالي يتم الاعتراف به في الفترة الحالية، إلا أن التغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل القابل للاستهلاك يؤثر على مصروف الاستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية أثناء العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.

يقوم المدقق الخارجي بالتحقق بأنه هل تم الاعتراف بتأثير التغيير الخاص بالفترة الحالية كإيراد أو مصروف في الفترة الحالية، و يتم الاعتراف بالتأثير إن وجدعلى الفترات المستقبلية كإيراد أو مصروف في هذه الفترات المستقبلية (IAS No.8, para 38).

2-5-2-3 الإفصاح

كما يتوجب على المدقق الخارجي أيضا، عند قيامه بالإفصاح التأكد من أن المنشأة تقوم بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو الذي يكون له تأثير متوقع في الفترات المستقبلية، وذلك في ما عدا إذا كان من المتعذر تقدير هذا التأثير على الفترات المستقبلية، وفي حالة عدم الإفصاح عن قيمة التأثير في الفترة الحالية نظراً لتعذر التقدير، تقوم المنشأة بالإفصاح عن هذه الحقيقة (IAS No.8, para 39-40).

2-6 تقييم معقولية التقديرات المحاسبية

يتعين على المدقق الخارجي أن يقوم بتقييم ما اذا كانت التقديرات المحاسبية في القوائم المالية المعدة معقولة أم لا، أو انه تم التعبير عنها بشكل خاطئ، حيث انه بالإستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من

قبل المدقق الخارجي، قد يتوصل المدقق إلى ان الادلة تشير إلى تقدير محاسبي يختلف عن التقدير الذي وضع من قبل الإدارة، كما انه من الواجب على مدقق الحسابات الخارجي دراسة فيما إذا كان هناك أية معاملات هامة لاحقة أو احداث تئر على المعلومات أو الإفتراضات المستعملة في تحديد التقدير المحاسبي المعد (IFAC, 2013, P.496) .

عندما تقوم الإدارة بتغيير تقدير محاسبي، أو طريقة إعداده، عن الفترة السابقة بالإستناد إلى تقييم غير موضوعي يشير إلى وجود تغيير في الظروف، هنا قد يتوصل المدقق الخارجي بالإستناد إلى أدلة التدقيق إلى وجود خطا في التقدير المحاسبي نتيجة لتغيير عشوائي من قبل الإدارة، أو قد يعتبره تحيزا من قبل الإدارة.

كما أن معيار التدقيق الدولي 450 (تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق) قد وفر إرشادات حول تمييز المدقق الخارجي لتأثير الأخطاء غير المصححة على البيانات المالية، وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية فإن الخطأ سواء كان ناتجا عن إحتيال أو خطأ فإنه قد ينشا نتيجة لما يلي:

1- أخطاء لا يوجد شك حولها. (أخطاء حقيقية).

2- فروقات ناشئة من أحكام الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير معقولة، أو إختيار أو تطبيق لسياسات محاسبية يعتبرها المدقق الخارجي غير ملائمة (أخطاء قائمة على الحكم الشخصي).

كما أنه في بعض الحالات التي تنطوي على تقديرات محاسبية قد ينشأ خطأ نتيجة لدمج بين هذه الظروف، مما يجعل التحديد المنفصل أمرا صعبا أو مستحيلا (IFAC, 2013, P490).

2-10 الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية:

يتعين على المدقق الخارجي الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت إفصاحات البيانات المالية، المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، قد تمت وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المتعارف عليها، حيث يجب أن يتضمن عرض البيانات المالية إفصاحا مناسبا عن المسائل الجوهرية، وهناك بعض الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ومن الامثلة عليها (IFAC, 2013, P.498):

1- الإفتراضات المستخدمة.

2- طريقة التقدير المستخدمة، بما في ذلك أي نموذج معمول به.

3- أساس إختيار طريقة التقدير.

4- تأثير أي تغييرات تطرأ على طريقة التقدير تختلف عن الفترة السابقة.

5- المصادر والمدلولات الضمنية لشكوك التقدير.

حيث تعتبر هذه الإفصاحات مهمة وذات علاقة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في فهم التقديرات المحاسبية المعترف فيها، أو المفصح عنها، وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة حتى لو قامت الإدارة بالإفصاح عنه وفقا لإطار إعداد التقارير المالية فإن المدقق قد يتوصل بان الإفصاح عن شكوك التقدير غير ملائم في ضوء الظروف والحقائق المعنية.

الفصل الثالث: الدراسات السابقة

3-1 الدراسات باللغة العربية

3-2 الدراسات باللغة الإنجليزية

3-3 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

3-1 الدراسات العربية :

1- دراسة حجو (2012) بعنوان "مدى مسئولية المدقق الخارجي بشأن معقولية التقديرات المحاسبية ".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مسؤولية المدقق الخارجي في قطاع غزة بشأن التقديرات المحاسبية، وكان الهدف من إجراء هذه الدراسة هو التعرف على الكيفية التي سوف يتم بها تحسين مستوى وجودة التدقيق الخارجي عن البيانات المالية المنشورة، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد اعتمدت الدراسة على البيانات الثانوية والأولية حيث قام الباحث بتصميم استبانه تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، ومجتمع الدراسة يتكون من جميع شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة وعددها 154 مكتب محاسبة وتدقيق وتم توزيع 150 استبانة وتم استرداد 114 أي ما نسبته 76%. وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)وتم إستخدام المتوسطات الحسابية والوسط والوسيط وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة من أهمها أهمية الحصول على أدلة إثبات كافية ومتعلقة. بأسس احتساب التقديرات المحاسبية وعلى اكتشاف الغش والارتباطات غير القانونية والتصرفات غير القانونية والتأكيد على تصميم الإجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الأخطار الجوهرية وضرورة قيام مدقق الحسابات بتوسيع نطاق فحصه عند اكتشاف وجود أخطاء جوهرية وتؤثر على الحسابات .

2- دراسة العازمي (2009) بعنوان " مدى مسئولية مراجع الحسابات عن معقولية التقديرات المحاسبية في الشركات المساهمة المسجلة بالبورصة الكويتية" .

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مسئولية مراجعي الحسابات في تقييم معقولية التقديرات المحاسبية بالشركات المساهمة المعروض أسهمها بسوق الأوراق المالية بدولة الكويت، من خلال التعرف على طبيعة التقديرات المحابية ودوافعها وبنودها والقيام بتحديد المخاطر المحيطة ببيئة التقديرات المحاسبية، وقام الباحث بتصميم

استبيان لدراسة مدى المسئولية، وكان مجتمع الدراسة الشركات المدرجة أسهمها في بورصة دولة الكويت، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة من أهمها، تعتبر الإدارة مسولة عن وضع التقديرات المحاسبية التي تشتمل عليها القوائم المالية، كما توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين عناصر الاستبيان، وأوصت الدراسة بضرورة وجود تأهيل علمي وعملي لمراقبي الحسابات لمراجعة التقديرات المحاسبية.

3- دراسة عرار (2009) بعنوان "مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الاخطاء المادية عند تدقيق البيانات" .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المدقق الخارجي الأردني بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، حيث قامت الباحثة بتصميم استبانة من أجل قياس هدف الدراسة، وقد تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة المكونة من 100 مدقق مقسمة إلى 50 استبانه تخص المدقق الخارجي و50 استبانه تخص المدقق الداخلي، وتم إستخدام أساليب إحصائية نذكر منها المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية واختبار T للعينة الواحدة وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ومن اهمها أن المدقق الخارجي الأردني يلتزم بالإجراءات والإختبارات الضرورية عند تقييمه مخاطر الأخطاء المادبق في القوائم المالية، وأنه يقوم أيضا باختبار نظام الرقابة الداخلية بشكل مناسب وأنه أيضا يطبق الإجراءات المناسبة لتقييم مخاطر الأخطاء المادية عند عملية التدقيق كما أنه أيضا يلتزم بالإجراءات اللازمة لتقييم كفاية أدلة الإثبات وقد أوصت الدراسة بضرورة الحاق مدققي الحسابات حديثي العهد بمهنة التدقيق بدورات محاسبية مختصة بتقييم مخاطر الأخطاء المادية لما لها من أثر كبير على تحين قدرتهم في القيام بتقييم هذه المخاطر.

4-دراســـة جمعه، خنفر (2007) بعنوان " المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة دراســـة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الكبرى".

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مستوى تطبيق مدققي الحسابات لمتطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة عند تدقيق البيانات المالية للقطاعات الاقتصادية الأردنية وفقا لمعيار التدقيق الدولي 545، وتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحســابات الأردنيين الحاصلين على رخصــة مزاولة المهنة العاملين في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى، وتم إستخدام استبيان وتم توزيعه على عينة الدراسة وتم إستخدام الأساليب الإحصائية بعد تفريغ الاستبيان على برنامج spss حيث تم استخدام المتوسطات و واختبار T للعينة الواحده، وأوضحت نتائج الدراسة الاستطلاعية أن المستوي العام لتطبيق مدققي الحسابات الأردنيين لمتطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة يبلغ (87%)، وأن أعلى مستوي تطبيق للمتغير المستقل الأفصاحات حول القيمة العادلة حيث بلغ(89%)، وتقييم نتائج إجراءات التدقيق وتمثيلات الإدارة والاتصالات مع القائمين على التحكم المؤسسي (الحوكمة)(88%)، واستخدام عمل الخبير(88 %)، وتقييم مناسبة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة(87%)، وإجراءات التدقيق للاستجابة لمخاطر التحريفات المادية الناتجة عن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة للمنشأة(85%)، وتطبيق المتطلبات المتعلقة بفهم عملية المنشأة لتحديد قياسات وإفصاحات وأنشطة الرقابة الملائمة وتقييم المخاطر (82%).

5- دراســـة كرم (2007) بعنوان " دور المدقق الخارجي في التحقق من موضـــوعية قياس التقديرات المحاسبية و كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية".

هدفت هذه الدراســة إلى تحديد دور المدقق الخارجي العراقي في التحقق من موضـوعية قياس التقديرات المحاسبية عن طريق معرفة مدى التزامه بمعيار التدقيق الدولي رقم (540) وتحديد مفهوم قياس التقديرات

المحاسبية، وهدفت أيضا إلى تحديد دور المدقق الخارجي في التحقق من كفاية الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية من خلال معرفة مدى التزامه بمعيار التدقيق الدولي(810)، وقد تم إعداد استبيان لتحقيق هذه الأهداف، واستخدم الباحث اسلوب الوسط الحسابي والإنحراف المعياري و معامل الاختلاف عند تحليل إجابات افراد العينة و كذلك اسلوب التحليل بإستخدام النسب المئوية وتوصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي العراقي ملتزم بإجراءات كل من معياري 540 و 810 بشكل كبير بالشكل الذي ساهم بالنهوض بكفاءة المدقق الخارجي، من خلال دراسة الحالة وجد ان هناك (4) مكاتب من اصل خمسة لايلتزم مراقبي الحسابات فيها بالفقرة (10/ ب) من بند (اجراءات التدقيق) ضمن معيار التدقيق الدولي (540) (تدقيق التقديرات المحاسبية) التي تنص على (استخدام تقدير مستقل من قبل المدقق الخارجي لأغراض المقارنة مع التقدير المعد من قبل الادارة.

6-دراسة حلس (2002) بعنوان "التقديرات المحاسبية والمشاكل الناجمة عن استخدامها وموقف مراجع الحسابات الخارجي المستقل منها".

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار المخاطر المادية التي تنتج عن سوء تقدير المبالغ الخاصة بالمخصصات والخسائر المحتملة، إذ أن أي زيادة أو نقص تلك المخصصات والخسائر المحتملة عن التقدير الصحيح يؤدي إلى ظهور الاحتياطي (السري) وعدم بقاء رأس المال سليما، وهذا يؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في نهاية الفترة المالية، وقد توصلت الدراسة إلى انه تعد الإدارة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية وغالبا ما تعد في ظروف من عدم التأكد وبالتالي فإنها تخضع للحكم الشخصي ونتيجة لذلك فان مخاطر الانحرافات المادية تتعاظم عندما تتضمن القوائم المالية التقديرات المحاسبية، كما توصلت إلى إن مراجع الحسابات الخارجي المستقل هو المسؤول عن الانحرافات المادية إذا

لم يقم بتبني احد أساليب أو المناهج لتدقيق التقديرات المحاسبية، كما أوصت الدراسة بضرورة قيام المدقق الخارجي بتدقيق التقديرات المحاسبية والتأكد من معقوليتها ومن كفايتها، كما يتوجب عليه أن يفصح في تقريره عن أي انحرافات موجودة في الحسابات إذا رفضت إدارة المنشاة الأخذ بها.

3-2 الدراسات باللغة الانجليزية:

1-دراسة (Aash et al.., 2002) بعنوان " An Empirical Analysis of Likelihood of the Detecting Fraud in New Zealand"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل التي تزيد من احتمال كشف التحريف والتلاعب، ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث تم إجراء طرق وأساليب للكشف عن التحريف والتلاعب في دورة المخازن والمستودعات، بالإضافة إلى العوامل التي تزيد من احتمالات كشف التحريف والتلاعب في هذه الدورة في نيوزلاندا. كما أظهرت النتائج أن مدققي الحسابات يرون أن أقل من نصف هذه الإجراءات لها فاعلية أكثر في الكشف عن التحريف والتلاعب، وأن أكثر من نصفها لها فاعلية بدرجة متوسطة في الكشف عن الغش، وأن (15) إجراء من الإجراءات التي تمت دراستها في هذه الدراسة هي ذات فاعلية بدرجة أقل في الكشف عن الغش.

2- دراسة(Emily et al, 2011) بعنوان ' Auditing Complex Estimation: Process, proplems, and Preliminary Recommendations for Improving Auditor Performance)

هدفت هذه الدراســـة إلى إجراء تحليل للتقديرات المهمة من أجل الوصـــول إلى الهدف النهائي المتمثل في تحســـين أداء المدقق، قام الباحثون بإجراء المقابلات وتحليل مضـــمون تقارير التفتيش PCAOP، تم إجراء المقابلات مع 24 من كبار المديرين والمساعدين لتقييم كيفية أداء مهمة المدققين عند القيام بدقيق التقديرات، ولقد وجدنا بأن المدققين يقومون بالإعتماد على تقييم التقدير الذي تقوم الإدارة بإعداده بدلا من القيام بإعداد تقدير مستقل، ووجد أيضـا أن المدققين يواجهون الصـعوبات في فهم تقدير الإدارة والطرق والظروف التي تم إعداده فيها مما يؤدي إلى فشل عملية تقييم التقديرات، وأوصـت الدراسـة إلى تدريب المدققين لتحسـين كيفية تعاملهم مع التقديرات المعقدة.

3-3 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

تناولت دور مدقق الحســـابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاســـبية وأثرها على تقرير المدقق وتتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة دراسة حجو(2012) وكرم(2011) بشكل خاص انه سوف يكون المدققين الخارجيين الأردنيين هم مجتمع الدراسة ، كما أن هذه الدراسة تقوم بتبيان دور المدقق الخارجي في تقييم بند مهم من بنود القوائم المالية الا وهو التقديرات المحاسـبية، ويرى الباحث لما لقلة عدد الدراسات التي تناولت تدقيق التقديرات المحاسـبية في الأردن بأن هذه الدراســة سـوف تلعب دور في تبيان المسـؤولية المناطة بمدقق الحســابات الخارجي في التحقق من موضــويعة التقديرات المحاســبية لما تتناوله من فحص لجميع الإجراءات الواجب على المدقق الخارجي إتباعها عن إعداد التقديرات المحاســبية وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 540 وأضف إلى ذلك أن الدراسات المعمولة بالاردن كانت قد تناولت جوانب محدده مثلا دراسة جمعة وخنفر قد تناولت تقديرات القيم العادلة فقط لبنما هذه الدراسة قد شملت جميع أنواع التقديرات.

الفصل الرابع: منهجية الدراسة

4-1 المقدمة

4-2 مجتمع الدراسة

4-3 أسلوب الدراسة

4-4 متغيرات الدراسة

4-5 عينة الدراسة

4-6 أساليب جمع البيانات

4-7 معامل الثبات

4-8 الأساليب الإحصائية المستخدمة

4-1 المقدمة:

يتناول هذا الفصل عرض لمنهجية الدراسة، وذلك من أجل تحقيق كافة أهداف الدراسة والمتمثلة في معرفة مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني على جمع أدلة كافية ومناسبة عن أسس احتساب التقديرات المحاسبية حول التقديرات المحاسبية للمنشأة وتأثير معقولية التقديرات المحاسبية وذلك على المدققين الخارجيين في الأردن، بحيث يتضمن هذا الفصل معلومات حول أسلوب الدراسة، ومجتمع الدراسة وعينتها، ومتغيرات الدراسة، ومصادر جمع البيانات، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات الخاصة بالدراسة.

4-2 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من كافة شركات التدقيق ومكاتب التدقيق الموجودة في الأردن، حيث أنه بلغ مجتمع الدراسة (450) مدقق ،وقد تم إختيار عينة عشوائية من المدققين، حيث أنه تم توزيع (130) إستبانة على المدققين الاردنيين في الشركات ومكاتب التدقيق، وتم إسترداد (116) إستبانة، وإستبعدت (16) إستبانة وذلك لعدم إكتمال تعبئتهم، وبذلك كان عدد الإستبانات الخاصة في عينة الدراسة (100) إستبانة، وهو ما نسبته (76.9%) من عدد الإستبانات التي تم توزيعها.

4-3 متغيرات الدراسة:

المتغيرات المستقلة:

1-الحصول على الأدلة الكافية المتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية.

2-مراجعة الإحداث اللاحقة.

3-اكتشاف الغش والخطأ.

4-فحص نظام الرقابة الداخلي.

المتغير التابع:

عدالة التقديرات المحاسبية في تقرير مدقق الحسابات الخارجي الأردني

4-4 أسلوب الدراسة:

لقد تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال جمع المعلومات من عدة مصادر كالكتب والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، وقام الباحث بإستخدام المنهج التحليلي الميداني من أجل تحليل البيانات التي جمعها من المصادر الأولية وهي المدققين الأردنيين المتواجدين في شركات التدقيق الموجودة في الأردن، من خلال تطوير إستبانة تقوم بخدمة أهداف الدراسة، وفي النهاية تم مقارنة أهم النتائج لأداة الدراسة بعد تحليلها مع دراسات تتعلق بدور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية.

4-5 خصائص عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من (100) مدقق خارجي في الأردن، ويوضح الجدول رقم (4-1) توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الديمغرافية، وفقا لـ(العمر، والمؤهل الأكاديمي، والتخصص العلمي ، والشهادات المهنية، وسنوات الخبرة):

جدول رقم (4-1):

توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية

المتغيرات الديمغرافية	الفئات	التكرار	النسبة المئوية %
العمر	أقل من 25 سنة	10	%10
	25-34 سنة	33	%33
	35-44 سنة	34	%34
	45-54 سنة	15	%15
	55 سنة فأكثر	8	%8
المجموع		**100**	**%100**
المؤهل الأكاديمي	بكالوريس	80	%80
	ماجستير	15	%15
	دبلوم عالي	1	%1
	دكتوراة	4	%4

المجموع		100	%100
التخصص العلمي	محاسبة	81	%81
	علوم مالية ومصرفية	10	%10
	إدارة أعمال	9	%9
المجموع		100	%100
الشهادات المهنية	JCPA	22	%22
	CPA	11	%11
	CFA	2	%2
	ACPA	1	%1
	CMA	2	%2
	CIA	2	%2
	لا يوجد	60	%60
المجموع		100	%100
سنوات الخبرة	أقل من 3 سنوات	14	%14
	3-6 سنوات	23	%23
	7-10 سنوات	32	%32
	أكثر من 10 سنوات	31	%31
المجموع		100	%100

يظهر من الجدول رقم (4-1) ما يلي:

1. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعا لمتغير العمر (34%) وذلك للفئة العمرية (35-44)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (8%) للفئة العمرية 55 سنة فأكثر، وذلك يتبين أنه كانت أكثر فئة عمرية من أفراد العينة المستجيبة هي (35-44).

2. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً للمؤهل الأكاديمي (80%) للمؤهل العلمي البكالوريس، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (1%) لمؤهل الدبلوم العالي، ويدل على أنه معظم المستجبين من أفراد العينة كانوا من حاملين درجة البكالوريس.

3. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير التخصص العلمي (81%) لتخصص المحاسبة، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (9%) لتخصص إدارة الأعمال، ويتبن من خلال المتغير المتعلق بالتخصص أنه كان معظم المستجبين لإستبانة الدراسة هم من المحاسبة.

4. وقد بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير الشهادات المهنية (22%) لحاملين شهادة (JCPA)، بينما كانت أدنى نسبة مئوية (1%) لحاملين للشهادة (ACPA)، وقد بلغ ما نسبته (60%) من أفراد العينة غير حاملين لأي شهادة مهنية، وتبين من خلال ردود أفراد العينة أنه يوجد أشخاص يحملون أكثر من شهادة مهنية في نفس الوقت.

5. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة (32%) لفئة الخبرة (7-10 سنوات)، وأدنى نسبة مئوية بلغت (14%) لفئة الخبرة (أقل من 3 سنوات)، تبرن أنه معظم أفراد العينة يتمتعوا بفترة خبرة تمكنهم من إعطاء رأيهم بكل دقة وشفافية.

6-4 أساليب جمع البيانات:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم جمع البيانات من عدة مصادر :

1. مصادر ثانوية: وتم ذلك من خلال مراجعة كافة الأدبيات السابقة، المقالات، الكتب والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.
2. مصادر أولية: إستخدم الإستبانة كمصدر رئيسي في الدراسة، من أجل الحصول على معلومات متعلقة بتحديد دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية.

إستبانة الدراسة:

قام الباحث بتطوير الإستبانة من أجل جمع البيانات الأولية للدراسة، حيث أنالإستبانة تضمنت على عناصر ومفردات تجعلها قادرة على قياس دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية.

وتم الإعتماد في تطوير الإستبانة على الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع هذه الدراسة وهي:

دراسة حجو (2012)، وهي بعنوان: مدى مسؤولية المدقق الخارجي بشأن معقولية التقديرات المحاسبية دراسة تطبيقية على أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في قطاع غزة.

ودراسة كرم (2007)، بعنوان: دور المدقق الخارجي في التحقق من موضوعية قياس التقديرات المحاسبية وكفاية الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية".

وقد إجريت التعديلات اللازمة بما يتناسب مع مجتمع الدراسة وموضوع الدراسة، وإحتوت الإستبانة على الأجزاء التالية:

الجزء الأول: ويحتوي على مجموعة من الفقرات المتعلقة بالبيانات الديمغرافية الخاصة بأفراد العينة، وذلك من أجل وصف العينة.

الجزء الثاني: ويتكون من (38) فقرة وذلك من أجل قياس دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية، والمتمثلة بما يلي:

المحور الأول: بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في الحصول على الأدلة كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.

المحور الثاني: بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية للتأكد من مدى معقولية التقديرات المحاسبية.

المحور الثالث: بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في تصميم الاجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الأخطاء الجوهرية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.

المحور الرابع: بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني باكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.

مقياس الدراسة:

تم إستخدام مقياس ليكرت الخماسي حيث تم إعطاء الدرجات كما يلي:

موافق بدرجة عالية جداً (5)، موافق بدرجة عالية (4)، موافق بدرجة متوسطة (3)، موافق بدرجة ضعيفة (2)، غير موافق (1)، وذلك وفق المعادلة التالية:

مستوى التأثير= الحد الأعلى في مقياس ليكرت-3/1

وإنه بناءاً على ذلك فلقد تم تعريف مستويات التأثير بالدرجة عالية جداً، ومتوسط، ومنخفضة جداً لتأثير البعد المعني بالتحليل وفق ما هو مبين في الجدول رقم (4-2) التالي:

جدول رقم (4-2)

معيار مقياس التحليل

المتوسط الحسابي	الدرجة
2.33-1	منخفض جدا
3.66-2.34	موافق بدرجة متوسطة
5-3.67	موافق بدرجة عالية جداً

4-7 ثبات أداة الدراسة:

من أجل إيجاد معامل الثبات تم تطبيق معادلة كرونباخ ألفا (Cronbach`s Alpha) على جميع مجالات الدراسة والأداة ككل، حيث يدل هذا المقياس على إتساق فقرات كل مجال من مجالات الدراسة مع بعضها البعض، وأشارت الأبحاث على أنه القيمة الأدنى (Cutoff Point) المقبولة للأبحاث في حقل الدراسات الإدارية تتراوح بين (60-70%)، (Saunders, Lewis & Thornhill 2012). والجدول (4-3) يبين نتائج هذا الاختبار:

جدول رقم (4-3)

نتائج معامل كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي لأبعاد الدراسة

المحور	عدد الفقرات	قيمة ألفا
بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في الحصول على أدلة كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.	13	61.34%
بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية على مدى معقولية التقديرات المحاسبية.	8	78.21%
بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في تصميم الاجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الأخطاء الجوهرية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.	9	69.94%
بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني باكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.	8	73.06%
المجموع	**38**	**70.63%**

يظهر من خلال الجدول رقم (4-3) بأن قيم معامل الإتساق الداخلي تراوحت بين (**61.34-78.21**) وجميعها مساوية أو أعلى من القيمة الأدنى المقبولة للأبحاث العلمية، حيث أنه أعلى قيمة لمجال "بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية على مدى معقولية التقديرات المحاسبية" وقد بلغت (**78.21%**)، بينما بلغت أقل قيمة (**61.34%**) لمجال "بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في الحصول على أدلة كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية"، وقد تبين أن قيمة معامل الإتساق الداخلي لأداة الدراسة ككل هي (70.63%).

4- 8 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والمتمثلة في معرفة دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية، فإنه تم الإعتماد على برنامج حزم التحليل الإحصائي للعلوم الإجتماعية (**Statistical Package of Social Science**) ، وتم إختيار الأساليب الإحصائية المناسبة التي تتلاءم مع نوع البيانات المراد تحليلها في الدراسة، وهذه الأساليب:

أ- **إختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)**: من أجل التحقق من التجانس والإتساق الداخلي لأداة القياس والتأكد من ثباتها.

ب- **الأساليب الإحصائية الوصفية (Descriptive Statistics)**: تتمثل في مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت.

ج- **اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T- Test)**: من أجل إختبار فرضيات الدراسة.

د. **إختبار ANOVA**: وذلك من أجل إختبار الفرضية المتعلقة بالمتغيرات الديمغرافية للدراسة.

الفصل الخامس

تحليل النتائج وإختبار الفرضيات

- المقدمة

1-5 تحليل الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة

2-5 إختبار الفرضيات

المقدمة:

لقد تم في هذا الفصل عرض لنتائج تحليل كافة البيانات الخاصة بـ" دور مدقق الحسابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية"، بالإضافة إجراء العديد من الأساليب الإحصائية على كافة البيانات الخاصة بالدراسة.

5-1 تحليل الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة:

في ما يلي عرض للمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع فقرات الاستبانة الخاصة بالدراسة وذلك لكل محور على حده، مرتبة ترتيباً تنازليا طبقا للمتوسط الحسابي لكل مجموعة.

المحور الأول :

جدول (5-1)

المتسوطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في الحصول على أدلة إثبات كافية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
13	يحرص مدقق الحسابات الخارجي على التأكد من سلامة التقديرات المحاسبية للمنشأة حول تقدير مخصص الضرائب.	4.23	0.617	مرتفعة
12	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالتحقق من كفاية التقديرات المحاسبية للأصول.	4.15	0.743	مرتفعة
11	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالحصول على أدلة إثبات كافية	4.11	.0930	مرتفعة

	وملائمة. تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تعنى بالتقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للتقدير المحاسبي المحكم.			
10	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالتأكد من سلامة التقديرات المحاسبية للمنشأة حول تقدير مخصصات الديون المشكوك فيها.	4.11	0.764	مرتفعة
9	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالتحقق من أسس احتساب التقديرات المحاسبية.	4.09	0.739	مرتفعة
8	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالتأكد من سلامة تقدير مخصصات الهبوط في قيمة المخزون.	4.01	0.834	مرتفعة
7	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بمقارنة التقديرات المعدة عن فترات سابقة مع النتائج الحقيقية لهذه الفترات.	3.98	0.840	مرتفعة
6	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالتأكد من سلامة تقدير مخصصات الدعاوى القضائية.	3.95	0.891	مرتفعة
5	يعمل مدقق الحسابات الخارجي على التأكد من سلامة التقديرات المحاسبية للمنشأة حول توزيع تكلفة الأصل على العمر الإنتاجي المتوقع له.	3.92	0.661	مرتفعة
4	يعمل مدقق الحسابات الخارجي على تقييم البيانات وتفهم الفروض التي بني عليها التقدير المحاسبي.	3.87	0.895	مرتفعة
3	يعمل مدقق الحسابات الخارجي على معرفة ما اذا كان التقدير منسجم مع ادلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.	3.86	0.853	مرتفعة
2	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بدراسة إجراءات اعتماد الإدارة للتقديرات المحاسبية.	3.77	0.919	مرتفعة
1	تعد التقديرات المحاسبية في ظروف من عدم التأكد لنتائج الأحداث أو التي من المحتمل حدوثها والتي تتضمن استخدام الحكم الشخصي.	3.75	0.821	مرتفعة

يتبين من خلال الجدول (5-1) أن المتوسطات الحسابية للفقرات الخاصة لهذا المحور قد تراوحت ما بين (3.75-4.23) حيث أنه كانت أعلى قيمة للفقرة رقم (13) والتي تنص على "يحرص مدقق الحسابات الخارجي على التأكد من سلامة التقديرات المحاسبية للمنشأة حول تقدير مخصص الضرائب" وذلك بمتوسط حسابي (4.23) وإنحراف معياري (0.617)، وذلك يدل على ان معظم مدققي الحسابات يقوموا على التأكد من مدى سلامة كافة التقديرات المحاسبية من ناحية الضرائب ومخصصها، بينما كانت أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (1) والتي تنص على "تعد التقديرات المحاسبية في ظروف من عدم التأكد لنتائج الأحداث أو التي من المحتمل حدوثها والتي تتضمن استخدام الحكم الشخصي"، وقد بلغ (3.75) وإنحراف معياري (0.821)، مما يدل ذلك على أن لا يوجد الكثير من المدققين الخارجيين يقوموا بالاعتماد على التقديرات المحاسبية في حالة عدم التأكد من نتائج الأحداث وهي تعتمد على الحكم الشخصي.

المحور الثاني:

جدول (5-2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية على مدى معقولية التقديرات المحاسبية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
8	يتأكد مدقق الحسابات الخارجي من وجود ومطابقة الاصول مع السجلات بالجرد المفاجئ بشكل دوري .	3.96	0.815	مرتفعة
7	يجب على مدقق الحسابات الخارجي الحصول على معلومات مسبقة عن نظام الرقابة الداخلية تستخدم كأساس لعملية التدقيق.	3.94	0.736	مرتفعة
6	يجب على مدقق الحسابات الخارجي دراسة أوراق العمل الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.	3.93	0.768	مرتفعة
5	تقويم فعالية نظام الرقابة الداخليه للمنشأة من قبل مدقق الحسابات الخارجي يقلل من مخاطر حدوث أخطاء في التقديرات المحاسبية .	3.91	0.712	مرتفعة
4	عند تقدير أخطار الرقابة بأقل مستوى ممكن يجب على مدقق الحسابات الخارجي توثيق الأسس التي بنى عليها استنتاجاته.	3.91	0.697	مرتفعة
3	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالتحقق من أن النواح الرقابية على السجلات والتقارير كافية وفعالة.	3.91	0.922	مرتفعة
2	المشاكل التي تظهرها التقديرات المحاسبية تحتاج إلى متابعة سريعة وفورية من قبل الرقابة الداخلية.	3.90	0.810	مرتفعة
1	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالاطلاع على الهيكل التنظيمي للشركة من حيث توزيع الصلاحيات	3.85	0.957	مرتفعة

يظهر الجدول رقم (5-2) أن المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات الخاصة بهذا المحور قد تراوحت ما بين (3.85-3.96) . حيث أنه كانت أعلى قيمة نسبة للفقرة رقم (8) والتي تنص على "يتأكد مدقق الحسابات الخارجي من وجود ومطابقة الأصول مع السجلات بالجرد المفاجىء بشكل دوري"، وقد بلغ متوسطها (3.96)، أما الانحراف المعياري لها قد بلغ (0.815) وقد كانت درجة تأثرها مرتفعة، وذلك يدل على أنه معظم مدققي الحسابات لديهم وعي كامل وحرص على مراجعة والتحقق من كافة الأصول الخاصة بالشركة، بينما بلغ أقل متوسط حسابي للفقرة (1) والتي تنص على "يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالاطلاع على الهيكل التنظيمي للشركة من حيث توزيع الصلاحيات"، حيث بلغ المتوسط الحسابي له (3.85) وإنحراف معياري (0.957)، وقد كانت درجة التأثير مرتفعة، وذلك يعود لعدم أهمية ذلك في مهمة مدقق الحسابات الموكلة له من قبل الشركة.

المحور الثالث:

<u>الجدول رقم (5-3)</u>

<u>المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في تصميم الإجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الجوهرية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية</u>

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
9	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه عند اكتشاف وجود اخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	3.88	0.987	مرتفعة
8	يعمل مدقق الحسابات الخارجي على فحص الاحداث اللاحقة والمؤيدة للتقدير المحاسبي المعمول به.	3.84	0.861	مرتفعة
7	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بدراسة الأحداث اللاحقة التي تؤثر على البيانات أو الافتراضات المستعملة.	3.82	0.925	مرتفعة
6	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بربط الأخطاء الجوهرية بطبيعة عمل المنشأة	3.77	0.814	مرتفعة
5	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتقييم البيانات ومراعاة الافتراضات التي استند عليها التقدير المحاسبي.	3.76	1.026	مرتفعة
4	يعتبر مدقق الحسابات الخارجي هو المسئول عن وجود أخطاء جوهرية تؤثر سلبا على الحسابات وعلى عمل المنشأة.	3.70	1.132	مرتفعة
3	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بمراجعة وإختبار الطريقة التي استخدمت من قبل الإدارة لإعداد التقدير المحاسبي.	3.68	0.941	مرتفعة
2	يعمل مدقق الحسابات الخارجي على دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات المحاسبية.	3.66	1.007	مرتفعة
1	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستندا على معرفة مدقق الحسابات الخارجي لطبيعة العمل	3.65	1.008	مرتفعة

يظهر الجدول رقم (5-3) أن المتوسطات الحسابية لهذا المحور قد تراوحت ما بين (3.65-3.88)، حيث أنه بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (9) والتي تنص على "يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق عمله عند اكتشاف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات"، وقد بلغ متوسطه الحسابي (3.88) وبإنحراف معياري (0.987) وقد كانت درجة التأثير لهذه الفقرة مرتفعة، وذلك يدل على مدى إدارك المدققين بضرورة الانتباه لأي خطأ يتم اكتشافه من قبلهم، وحرصهم على التفحص أكثر في تلك الأخطاء، بينما كان أقل متوسط حسابي للفقرة التي رقمها (1) والتي تنص على " يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستندا على معرفة مدقق الحسابات الخارجي لطبيعة العمل"، حيث أنه متوسطها الحسابي يبلغ (3.65) أما إنحرافها المعياري (1.008) وقد كانت درجة التأثير لهذه الفقرة مرتفعة.

المحور الرابع:

جدول رقم (5-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في تصميم الإجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الأخطاء الجوهرية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
8	يعتمد معدي القوائم المالية على ما يقوم به مدقق الحسابات الخارجي لضمان اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية الموجودة في القوائم المالية.	3.80	1.20	مرتفعة
7	ينفذ مدقق الحسابات الخارجي عملية التدقيق بطريقة تؤدي إلى اكتشاف كل حالات الغش والتصرفات غير القانونية.	3.77	1.15	مرتفعة
6	عند تقييم مخاطر الغش والتصرفات غير القانونية على مدقق الحسابات الخارجي الأخذ بعين الاعتبار ظروف الصناعة التي ينتمي اليها المشروع.	3.76	1.14	مرتفعة
5	عند تقييم مخاطر الغش والتصرفات غير القانونية على مدقق الحسابات الخارجي الأخذ بعين الاعتبار خصائص الإدارة ومدى ميلها إلى التلاعب والغش	3.68	1.16	مرتفعة
4	إن ممارسة مدقق الحسابات الخارجي الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعده على اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية.	3.64	1.15	مرتفعة
3	يعتبر مدقق الحسابات الخارجي هو المسئول عن المخالفات المالية الجوهرية اذا لم يقم بتبني الأساليب المعروفه لتدقيق التقديرات المحاسبية.	3.62	1.09	مرتفعة
2	متوقع من مدقق الحسابات الخارجي اكتشاف معظم حالات الغش والتصرفات غير القانونية الموجودة في القوائم المالية .	3.60	1.23	مرتفعة
1	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بفهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة لعمل التقديرات المحاسبية.	3.48	1.26	مرتفعة

يظهر الجدول رقم (5-4) أن المتوسطات الحسابية قد بلغت لهذا المحور ما بين (3.48-3.80) حيث أنه قد بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة التي رقمها (8) والتي تنص على "يعتمد معدي القوائم المالية على ما يقوم به مدقق الحسابات الخارجي لضمان اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية الموجودة في القوائم المالية"، حيث أنه متوسطها الحسابي قد بلغ (3.80) وإنحراف معياري (1.20)، وقد كانت درجة التأثير في هذه الفقرة مرتفعة نوعا ما، بينما كانت أدنى متوسط حسابي للفقرة (1) والتي تنص على "يقوم مدقق الحسابات الخارجي بفهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة لعمل التقديرات المحاسبية"، وقد بلغ (3.48) وإنحراف معياري قدره (1.20) وقد كان درجة تأثير هذه الفقرة مرتفعة نسبيا، وذلك يدل على معظم مدققي الحسابات الخارجيين يقوموا على فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة لعمل كافة التقديرات المحاسبية.

5-2 اختبار الفرضيات:

من أجل إختبار كافة الفرضيات الخاصة بالدراسة فقد تم تقسيمها إلى أربع محاور وذلك من أجل تسهيل التعامل معها عند اختبار الفرضيات، وقد تم استخدام اختبار (One Sample T-Test)، ومن خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة (T)، وقيمة الدلالة الاحصائية (P)، سوف يتم الحكم على قبول أو رفض الفرضية.

الفرضية الرئيسة:

هناك أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $0.05 \geq \alpha$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية .

الفرضية الفرعية الأولى:

هناك أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني في الحصول على ادلة اثبات كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.

ومن أجل اختبار الفرضية السابقة فقد تم استخدام اختبار (One Sample T-Test)، وذلك لمعرفة إن كان هناك أثر ذو دلالة إحصائية حول قدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني في الحصول على أدلة إثبات كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية.

الجدول رقم (5-5)

نتائج اختبار (One Sample T-Test) من أجل التحقق من صحة الفرضية الفرعية الأولى

الفرضية/المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	الدلالة الاحصائية	نتيجة الفرضية
هناك دور ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني في الحصول على ادلة اثبات كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.	3.98	0.808	50.12	0.000	قبول الفرضية

يظهر الجدول رقم (5-5) أن قمية (t) بلغت (50.12) وبدلالة إحصائية (0.000)، وذلك يدل على قدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني في الحصول على ادلة اثبات كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية المحاسبية، حيث أنه المدققين الخارجيين يوجد لهم أهمية من ناحية الحصول على أدلة لإثبات بشكل كامل، من ناحية التقديرات المحاسبية، وذلك فإنه يتم قبول الفرضية.

الفرضية الفرعية الثانية:

هناك أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $0.05 \geq \alpha$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني في اكتشاف الضعف والقصور في انظمة الرقابة الداخلية على مدى معقولية التقديرات المحاسبية.

الجدول رقم (5-6)

نتائج اختبار (One Sample T-Test) من أجل التحقق من صحة الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية/المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	الدلالة الاحصائية	نتيجة الفرضية
هناك دور ذو دلالة احصائية عند مستوى $0.05 \geq \alpha$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني في اكتشاف الضعف والقصور في انظمة الرقابة الداخلية على مدى معقولية التقديرات المحاسبية.	3.91	0.802	49.36	0.000	قبول الفرضية

يتبين من الجدول رقم (5-6) أن قيمة "t" قد بلغت (49.36) وبدلالة إحصائية (0.000)، وهذا يدل قدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني على اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية وأثره على مدى معقولية التقديرات المحاسبية، ويتبين من ذلك أنه أغلب المستجيبين من أفراد العينة قاموا بالإجماع على أنه يوجد قدرة عالية لمدقق الحسابات في حالات إكتشاف أي ضعف من ناحية نظام الرقابة الداخلي وبناءاً على ذلك فإنه يتم قبول الفرضية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

هناك أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني الأردني في تصميم الإجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الأخطاء الجوهرية في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية.

الجدول رقم (5-7)

نتائج اختبار (One Sample T-Test) من أجل التحقق من صحة الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية/المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	الدلالة الاحصائية	نتيجة الفرضية
هناك دور ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني الأردني في تصميم الإجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الأخطاء الجوهرية في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية.	3.75	0.966	39.14	0.000	قبول الفرضية

إن الجدول السابق (5-7) يوضح أن قيمة (t) قد بلغت (39.14) وبدلالة إحصائية (0.000)، وذلك يدل على قدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني في العمل على تصميم الإجراءات الكافية لمقابلة مخاطر

الأخطاء الجوهرية في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية، ويتبين أنه لدى المدققين قدرة عالية على تصميم أسس وإجراءات لإكتشاف أي أخطاء جوهرية، ومن أجل ذلك فإنه يتم قبول الفرضية.

الفرضية الفرعية الرابعة:

هناك دور ذو دلالة احصائية عند مستوى $0.05 \geq \alpha$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني باكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.

الجدول رقم (5-8)

نتائج اختبار (One Sample T-Test) من أجل التحقق من صحة الفرضية الفرعية الرابعة

الفرضية/المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	الدلالة الاحصائية	نتيجة الفرضية
هناك دور ذو دلالة احصائية عند مستوى $0.05 \geq \alpha$ لقدرة مدقق الحسابات الخارجي الأردني باكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.	3.66	1.17	31.18	0.000	قبول الفرضية

يتبين من خلال الجدول رقم (5-8) أن قيمة (t) لهذه الفرضية قد بلغت (31.18)، والدلالة الاحصائية لها بلغت (0.000)، وإن ذلك يدل على قدرة عالية لمدقق الحسابات الخارجي الأردني لإكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية، حيث أنه أي مدقق لديه قدرة على إكتشاف معظم حالات الغش التي من الممكن أن تحصل في القوائم المالية المتعلقة بالشركة.

الفرضية الفرعية الخامسة:

لا يوجد إختلافات في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية تعزى للمتغيرات التالية :(العمر، المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، وعدد سنوات الخبرة).

للكشف عن عدم وجود اختلافات لوجهات نظر أفراد عينة الدراسة وذلك حول دور مدقق الحسابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية والتي تعزى إلى الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة (العمر، المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات انمهنية، عدد سنوات الخبرة)، فإنه تم تطبيق تحليل التباين (ANOVA).

تقييم أثر العمر على تصورات أفراد عينة الدراسة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية.

من أجل الكشف عن عدم وجود اختلافات حول دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية والتي تعزى بالعمر، فقد تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، والجدول (5-9) يوضح نتائج ذلك التحليل.

جدول (5-9)

تحليل التباين الأحادي لتقييم أثر العمر على وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حول دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (P)
الحصول على أدلة كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية	داخل المجموعات	12.603	4	.132	106.79	.000
	بين المجموعات	52.774	95	13.193		
	الكلي	65.377	99			
اكتشاف الضعف والقصور في انظمة الرقابة الداخلية	داخل المجموعات	12.929	4	.136	95.88	.000
	بين المجموعات	51.498	95	12.874		
	الكلي	64.427	99			
تصميم الاجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الاخطاء الجوهرية	داخل المجموعات	18.889	4	0.199	93.27	.000
	بين المجموعات	74.497	95	18.624		
	الكلي	93.386	99			
اكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية	داخل المجموعات	19.898	4	0.209	141.27	.000
	بين المجموعات	118.009	95	29.502		
	الكلي	137.907	99			

يبين الجدول رقم (5-9) يوجد اختلافات لوجهة نظر أفراد العينة وذلك حول دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية، والتي تعزى إلى متغير العمر المرتبط بأفراد عينة

الدراسة، حيث أنه بلغ مستوى الدلالة (.000) لجميع المحاور وهي أدنى من المستوى (0.05)، كما نلاحظ أنه قيمة (F) المحسوبة قد بلغت لكافة المحاور (106.79/95.88/93.27/141.27)، وهي أعلى من قيمة (F) الجدولية وبالتالي فإنه يتبين أنه يوجد اختلافات من ناحية أراء أفراد العينة.

تقييم أثر المؤهل الأكاديمي على تصورات أفراد عينة الدراسة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية.

جدول (5-10)

تحليل التباين الأحادي لتقييم أثر المؤهل الأكاديمي على وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حول دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (P)
الحصول على أدلة كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية	داخل المجموعات	28.751	3	0.299	43.068	.000
	بين المجموعات	36.626	96			
	الكلي	65.377	99			
اكتشاف الضعف والقصور في انظمة الرقابة الداخلية	داخل المجموعات	27.225	3	0.283	44.388	.000
	بين المجموعات	37.202	96			
	الكلي	64.427	99			
تصميم الاجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الاخطاء الجوهرية	داخل المجموعات	.43.826	3	0.456	36.528	.000
	بين المجموعات	49.580	96			
	الكلي	93.406	99			
اكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية	داخل المجموعات	56.939	3	0.593	46.354	.000
	بين المجموعات	80.969	96			
	الكلي	137.908	99			

يبين الجدول رقم (5-10) يوجد اختلافات لوجهة نظر أفراد العينة وذلك حول دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية، والتي تعزى إلى متغير المؤهل الأكاديمي المرتبط بأفراد عينة الدراسة، حيث أنه بلغ مستوى الدلالة (.000) لجميع المحاور وهي أدنى من المستوى (0.05)، كما نلاحظ أنه قيمة (F) المحسوبة قد بلغت لكافة المحاور (43.068/44.388/36.528/46.354)، وهي أعلى من قيمة (F) الجدولية وبالتالي فإنه يتبين أنه يوجد اختلافات من ناحية أراء أفراد العينة بالنسبة للمؤهل الأكاديمي لهم.

تقييم أثر التخصص العلمي على تصورات أفراد عينة الدراسة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية.

جدول (5-11)

تحليل التباين الأحادي لتقييم أثر التخصص العلمي على وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حول دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (P)
الحصول على أدلة كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية	داخل المجموعات	31.471	2	0.324	55.161	.000
	بين المجموعات	33.907	97	16.953		
	الكلي	65.378	99			
اكتشاف الضعف والقصور في انظمة الرقابة	داخل المجموعات	29.774	2	0.307	57.051	.000

الداخلية	بين المجموعات	34.652	97	17.326		
	الكلي	64.426	99			
تصميم الاجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الاخطاء الجوهرية	داخل المجموعات	44.862	2	0.462	53.146	.000
	بين المجموعات	48.544	97	24.272		
	الكلي	93.406	99			
اكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية	داخل المجموعات	56.992	2	0.587	69.655	.000
	بين المجموعات	80.916	97	40.458		
	الكلي	137.908	99			

يظهر الجدول رقم (5-11) إلى وجود اختلافات في وجهات النظر لأفراد العينة وذلك حول دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية، والتي تعزى إلى متغير عدد سنوات الخبرة والمرتبط بأفراد عينة الدراسة، حيث أنه بلغ مستوى الدلالة (000.) لجميع المحاور وهي دون المستوى (0.05)، كما نلاحظ أنه قيمة (F) المحسوبة قد بلغت لكافة المحاور (55.161/57.051/53.146/69.655)، وهي أعلى من قيمة (F) الجدولية وبالتالي فإنه يتبين أنه يوجد إختلافات من ناحية أراء أفراد العينة بالنسبة للعدد سنوات الخبرة بالنسبة لهم.

تقييم أثر الشهادات المهنية على تصورات أفراد عينة الدراسة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية.

جدول (5-12)

تحليل التباين الأحادي لتقييم أثر الشهادات المهنية على وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حول دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (P)
الحصول على أدلة كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية	داخل المجموعات	24.287	6	0.261	28.162	.000
	بين المجموعات	41.090	93	6.848		
	الكلي	65.377	99			
اكتشاف الضعف والقصور في انظمة الرقابة الداخلية	داخل المجموعات	26.965	6	0.290	22.539	.000
	بين المجموعات	37.461	93	6.243		
	الكلي	64.426	99			
تصميم الاجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الاخطاء الجوهرية	داخل المجموعات	34.854	6	0.374	27.722	.000
	بين المجموعات	58.551	93	9.758		
	الكلي	93.405	99			
اكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية	داخل المجموعات	47.341	6	0.509	30.550	.000
	بين المجموعات	90.567	93	15.094		
	الكلي	137.908	99			

يبين الجدول رقم (5-12) وجود إختلافات لوجهة نظر أفراد العينة وذلك حول دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية، والتي تعزى إلى متغير الشهادات المهنية والمرتبطة بأفراد عينة الدراسة، حيث أنه بلغ مستوى الدلالة (.000) لجميع المحاور وهي أقل من المستوى (0.05)، كما نلاحظ أنه قيمة (F) المحسوبة قد بلغت لجميع المحاور على التوالي (28.162/22.539/27.722/30.550)، وهي أعلى من قيمة (F) الجدولية، وذلك يبين أنه يوجد إختلافات من ناحية أراء أفراد العينة بالنسبة للشهادت المهنية التي يحملها أفراد عينة الدراسة.

تقييم أثر عدد سنوات الخبرة على تصورات أفراد عينة الدراسة حول دور مدقق الحسابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية.

جدول (5-13)

تحليل التباين الأحادي لتقييم أثر عدد سنوات الخبرة على وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حول دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (P)
الحصول على أدلة كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية	داخل المجموعات	14.511	3	0.151	116.817	.000
	بين المجموعات	50.866	96	16.955		
	الكلي	65.377	99			
اكتشاف الضعف والقصور في انظمة الرقابة الداخلية	داخل المجموعات	15.017	3	0.156	111.24	.000
	بين المجموعات	49.410	96	16.470		
	الكلي	64.427	99			
تصميم الاجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الاخطاء الجوهرية	داخل المجموعات	20.336	3	0.211	118.853	.000
	بين المجموعات	73.069	96	24.356		
	الكلي	93.405	99			
اكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية	داخل المجموعات	28.147	3	0.293	129.367	.000
	بين المجموعات	109.761	96	36.587		
	الكلي	137.908	99			

يظهر الجدول رقم (5-12) إلى وجود إختلافات لوجهة نظر أفراد العينة، من ناحية دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية، والتي تعزى إلى متغير عدد سنوات الخبرة

والمرتبطة بأفراد عينة الدراسة، حيث أنه بلغ مستوى الدلالة (.000) لجميع المحاور وهي أقل من المستوى (0.05)، كما نلاحظ أنه قيمة (F) المحسوبة قد بلغت لجميع المحاور على التوالي (116.817/111.24/118.853/129.367)، وهي أعلى من قيمة (F) الجدولية، وذلك يوضح أنه توجد إختلافات من قبل أراء أفراد العينة بالنسبة لسنوات الخبرة المهنية التي يتمتع بها أفراد عينة الدراسة.

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

1- 6 النتائج

2-6 التوصيات

6-1 النتائج:

من خلال الرجوع إلى تحليل البيانات الخاصة بالدراسة، فإنه نستطيع تلخيص النتائج المتعلقة بها وهي:

1. لقد أشارات نتائج الدراسة بأن هناك دور لمدقق الحسابات الخارجي الأردني في التحقق من عدالة ومعقولية التقديرات المحاسبية بدرجة عالية، وذلك مؤشر إيجابي يدل على مدى أهمية مهنة التدقيق الخارجي في الشركة.

2. تؤكد النتائج على قدرة للمدقق الخارجي في الحصول على أدلة كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية.

3. تبين أيضاً أنه يوجد تأثير للخبرة، والمؤهل العلمي والشهادات المهنية على المدقق الخارجي، حيث إتضح من خلال نتائج الدراسة أنه يوجد إعتماد على دور المدقق الخارجي من خلال المؤهل العلمي والشهادات المهنية والخبرة.

4. لقد أظهرت النتائج على أنه يوجد قدرة لدى مدقق الحسابات الخارجي في الأردن على اكتشاف الضعف والقصور في انظمة الرقابة الداخلية.

5. وتبين بأنه يوجد قدرة لدى مدقق الحسابات الخارجي الأردني على اكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية المتعلقة للشركة المدقق لها.

6. تبين النتائج بأن هناك قدرة لمدقق الحسابات الخارجي الاردني على تصميم الإجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الأخطاء الجوهرية.

6-2 التوصيات:

بناء على نتائج الدراسة تم وضع التوصيات التالية:-

1- ضرورة إخضاع مدققي الحسابات الخارجيين إلى دورات محاسبية متخصصة بمعايير التدقيق الدولية

2- ضرورة تحديث المعلومات لدى مدققي الحسابات الخارجيين وفقا للتعديلات التي تطرأ على معايير التدقيق الدولة

3- الاستعانة بذوي الخبرة عن القيام بتدقيق التقديرات المحاسبية

4- أن تقوم جميعة المحاسبين القانونيين الاردنيين بمراقبة عمل مكاتب التدقيق ومدى تقيدها بالمعايير المتبعه في المملكة الأردنية الهاشمية

قائمة المراجع والمصادر:

أولا: المراجع العربية:

- التميمي، هادي ، "**مدخل متكامل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**"، دار وائل للنشر ، الأردن، 2014.

-جمعــــه، احمـــــد، خنفســـر، مؤيـــد (2007)،" اثـــر المـــدقق الخـــارجي وتقـــديرات القـــيم العادلـــة".دراســـة تحليليـــة اســـتطلاعية فـــي مكاتـــب التـــدقيق الأردنيـــة الكبـــرى، . المجلـــة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4.

-جمعــة، أحمــد حلمــي (2012)، "**التــدقيق والتأكيــد وفقــا للمعــايير الدوليــة للتــدقيق**"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- جربــوع، يوســف محمــود (2002)،"**مراجعــة الحســابات المتقدمــة وفقــا لمعــايير المراجعــة الدولية**" فلسطين، الطبعة الأولى.

- الجريدة الرسمية، العدد 4606، الصادر بتاريخ 2003/7/16.

- حجــو ،ســامي يوســف(2012) بعنــوان "مــدى مســؤولية المــدقق الخــارجي بشــأن معقوليــة التقديرات المحاسبية "، رسالة ماجستير غير منشورة،الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

- حلس،ســـالم عبـــدالله ،(2002)، "التقـــديرات المحاســـبية والمشـــاكل الناجمـــة عـــن اســـتخدامها وموقـــف مراجـــع الحســـابات الخـــارجي المســـتقل منـــه".مجلـــة تنميـــة الرافـــدين، المجلد24،العدد 69،ص 213–222.

- خوري، نعيم، " قانون تنظيم مهنة المحاسبة في الميزان"، المدقق، العدد 56-57 كانون أول 2003، ص 31.

- ديوان المحاسبة،" **مهنة تدقيق الحسابات بين الأمس واليوم في المملكة الأردنية الهاشمية**"، عمان، 2001.

- العازمي، عاطف محمد، (2009) " مدى مسئولية مراجع الحسابات عن معقولية التقديرات المحاسبية في الشركات المساهمة المسجلة بالبورصة الكويتية "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس، مصر.

- عرار، شادن، (2009)."مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الاردن.

كرم، صادق عبدالجبار، (2007)، " دور المدقق الخارجي في التحقق من موضوعية قياس التقديرات المحاسبية وكفاية الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية"، دراسة دكتوراة غير منشورة، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.

المراجع الاجنبية:

- Arens, A, Elder, R.J., and Beasley, M.S. (2013)." Auditing and Assurance services, An integrated approach", 14 Edition. Prentice- Hill, International.

- American Accounting Association (AAA), (1973)," **A Statement of Basic Auditing Concepts**",(ASOBAC), Sarasota, FL: American Accounting Association.

- Boynton, W. C., Jhonson, R. N., and Kell, W. G., (2001)," **Modern Auditing**", Jon Wiley and Sons Inc.,USA.

- Emily, E, Griffit., Jacqueline, S, Hammersley, Kathryn, Kadous., (2011), "Auditing Complex Estimates: Process, Problem, and Preliminary Recommendations for Improving Auditor Performance " W.P Carey School of Busines Arizona state University.

- Holmes , Arthur , W.,and Overmyer , Wayne , S.,(2000), "**Auditing Principles and Procedures**", 1st Ed., Home Wood .

- IFAC, IAASB, (2013),"**Handbook of International Auditing Assurance**", and Ethics Pronouncement, International Federation of Accountants, New Yourk, USA.

-International Accounting Standers Board.International Financial Reporting Stander (IFRS)- WW.IFRS.ORG

- Knechel, W, Salterio,S and Ballou,B, (2007)," **Auditing: Assurance and Risk**", 3rd Edition,Canada: Thomson South-Western New Yourk, USA.

- Louwers, Timothy J (2005),"**Auditing and assurance services**", First Edition, Mc Grow-Hill, New Yourk, USA.

- Owusu-Anash S., and Moyes G.D., Oyelere P.B., and Hay D.,(2002) "An Empirical Analysis of the Likelihood of Detecting Fraud in New Zealand". Managerial Auditing Journal, V 17, P 192-04.

المواقع الالكترونية

1- http://www.ifac.org

2 http://www.ifrs.org

3- http://www.ifac.org

4- http://www.ifrs.org

الملاحق:

1- الاستبانة

2- قائمة محكمي الاستبانة

جامعة اليرموك
كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

الأخ /الأخت :الفاضل/الفاضلة تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " دور مدقق الحسابات الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية" وذلك إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. وإننا إذ نعهد بكم الإهتمام لمؤازرة ومساندة البحوث العلمية التي تخدم تطور مجتمعنا، لذا نرجو منكم تعبئة الإستبانة بدقة وواقعية، علماً بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة وإنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

إن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة، وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهداف الدراسة، والخروج بالإقتراحات والتوصيات لوضع الحلول المناسبة، وسنقوم بتزويدكم بنتائج هذه الدراسة في المستقبل إذا ما رغبتم في ذلك.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام

الباحث: محمد وليد عبدالله عبيدات

إشراف الدكتورة: عبير خوري

لإبداء ملاحظاتكم واستفساراتكم :-

رقم الهاتف :-00962777336883

القسم الأول:

معلومات عامة

رجاء الإجابة عن الأسئلة التالية بوضع إشارة (x) في المربع المناسب:

1. العمر:

☐ أقل من 25 سنة ☐ 25-34 سنة ☐ 35-44 سنة ☐ 45-54 سنة ☐ 55 سنة فأكثر

2. المؤهل الأكاديمي:

☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دبلوم عالي ☐ أخرى (رجاء ذكرها)................

3. التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ علوم مالية ومصرفية ☐ إدارة أعمال

☐ أخرى (الرجاء ذكرها) ....

4. الشهادات المهنية الحاصل عليها:

☐ JCPA ☐ CPA ☐ CFA ☐ ACPA

☐ CMA ☐ CIA ☐ لا يوجد ☐ أخرى (الرجاء ذكرهام)............

5. عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:

☐ أقل من 3 سنوات ☐ 3-6 سنوات ☐ 7-10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

القسم الثاني (أسئلة الإستبانة).

المحور الأول:- بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الاردني في الحصول على ادلة اثبات كافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.

رقم	القدرة على الحصول على أدلة كافية ومناسبة	موافق بدرجة عالية جدا	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة ضعيفه	غير موافق
1	تعد التقديرات المحاسبية في ظروف من عدم التأكد لنتائج الأحداث أو التي من المحتمل حدوثها والتي تتضمن استخدام الحكم الشخصي.					
2	يعمل مدقق الحسابات الخارجي على التأكد من سلامة التقديرات المحاسبية للمنشأة حول توزيع تكلفة الأصل على العمر الإنتاجي المتوقع له.					
3	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالتأكد من سلامة التقديرات المحاسبية للمنشأة حول تقدير مخصصات الديون المشكوك فيها.					
4	يحرص مدقق الحسابات الخارجي على التأكد من سلامة التقديرات المحاسبية للمنشأة حول تقدير مخصص الضرائب.					
5	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالتحقق من كفاية التقديرات المحاسبية للأصول.					
6	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالتحقق من أسس احتساب التقديرات المحاسبية.					
7	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بمقارنة التقديرات المعدة عن فترات سابقة مع النتائج الحقيقية لهذه الفترات.					
8	يعمل مدقق الحسابات الخارجي على تقييم البيانات وتفهم الفروض التي بني عليها التقدير المحاسبي.					
9	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بدراسة إجراءات اعتماد الإدارة					

	للتقديرات المحاسبية.					
10	يعمل مدقق الحسابات الخارجي على معرفة ما اذا كان التقدير منسجم مع ادلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.					
11	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالتأكد من سلامة تقدير مخصصات الدعاوى القضائية.					
12	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالتأكد من سلامة تقدير مخصصات الهبوط في قيمة المخزون.					
13	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالحصول على ادلة إثبات كافية وملائمة. تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تعني بالتقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للتقدير المحاسبي المحكم.					

المحور الثاني:- بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الاردني في اكتشاف الضعف والقصور في انظمة الرقابة الداخلية على مدى معقولية التقديرات المحاسبية.

رقم	اكتشاف الضعف والقصور في انظمة الرقابة الداخلية	موافق بدرجة عالية جدا	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة ضعيفه	غير موافق
1	تقييم فعالية نظام الرقابة الداخليه للمنشأة من قبل مدقق الحسابات الخارجي يقلل من مخاطر حدوث أخطاء في التقديرات المحاسبية .					
2	عند تقدير أخطار الرقابة بأقل مستوى ممكن يجب على مدقق الحسابات الخارجي توثيق الأسس التي بنى عليها استنتاجاته.					
3	يجب على مدقق الحسابات الخارجي الحصول على معلومات مسبقة عن نظام الرقابة الداخلية تستخدم كأساس لعملية التدقيق.					
4	يجب على مدقق الحسابات الخارجي دراسة أوراق العمل الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.					

5	المشاكل التي تظهرها التقديرات المحاسبية تحتاج إلى متابعة سريعة وفورية من قبل الرقابة الداخلية.					
6	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالاطلاع على الهيكل التنظيمي للشركة من حيث توزيع الصلاحيات					
7	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بالتحقق من أن النواح الرقابية على السجلات والتقارير كافية وفعالة.					
8	يتأكد مدقق الحسابات الخارجي من وجود ومطابقة الاصول مع السجلات بالجرد المفاجئ بشكل دوري .					

المحور الثالث:- بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني في تصميم الإجراءات الكافية لمقابلة مخاطر الأخطاء الجوهرية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.

رقم	تصميم اجراءات لمقابله مخاطر الأخطاء الجوهرية	موافق بدرجة عالية جدا	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة ضعيفه	غير موافق
1	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بربط الأخطاء الجوهرية بطبيعة عمل المنشأة					
2	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بمراجعة وإختبار الطريقة التي استخدمت من قبل الإدارة لإعداد التقدير المحاسبي.					
3	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستندا على معرفة مدقق الحسابات الخارجي لطبيعة العمل					
4	يعمل مدقق الحسابات الخارجي على دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات المحاسبية.					
5	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بدراسة الأحداث اللاحقة التي تؤثر على البيانات أو الافتراضات المستعملة.					
6	يعمل مدقق الحسابات الخارجي على فحص الاحداث اللاحقة والمؤيدة للتقدير المحاسبي المعمول به.					

7	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتقييم البيانات ومراعاة الافتراضات التي استند عليها التقدير المحاسبي.					
8	يعتبر مدقق الحسابات الخارجي هو المسئول عن وجود أخطاء جوهرية تؤثر سلبا على الحسابات وعلى عمل المنشأة.					
9	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه عند اكتشاف وجود اخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.					

المحور الرابع:- بيان دور مدقق الحسابات الخارجي الأردني باكتشاف معظم حالات الغش في القوائم المالية في التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية.

رقم	اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية	موافق بدرجة عالية جدا	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة ضعيفه	غير موافق
1	متوقع من مدقق الحسابات الخارجي اكتشاف معظم حالات الغش والتصرفات غير القانونية الموجودة في القوائم المالية .					
2	يعتبر مدقق الحسابات الخارجي هو المسئول عن المخالفات المالية الجوهرية اذا لم يقم بتبني الأساليب المعروفه لتدقيق التقديرات المحاسبية.					
3	ينفذ مدقق الحسابات الخارجي عملية التدقيق بطريقة تؤدي إلى اكتشاف كل حالات الغش والتصرفات غير القانونية.					
4	عند تقييم مخاطر الغش والتصرفات غير القانونية على مدقق الحسابات الخارجي الأخذ بعين الاعتبار ظروف الصناعة التي ينتمي اليها المشروع.					
5	إن ممارسة مدقق الحسابات الخارجي الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعده علي اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية.					
6	عند تقييم مخاطر الغش والتصرفات غير القانونية على مدقق الحسابات الخارجي الأخذ بعين الاعتبار خصائص الإدارة ومدى ميلها إلى التلاعب					

	والغش					
7	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بفهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة لعمل التقديرات المحاسبية.					
8	يعتمد معدي القوائم المالية على ما يقوم به مدقق الحسابات الخارجي لضمان اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية الموجودة في القوائم المالية.					

الملحق رقم (2)

قائمة محكمي أداة الدراسة

الرقم	الأسم	التخصص	مكان العمل
1	أ.د تركي راجي الحمود	محاسبة	جامعة اليرموك
2	أ.د ميشيل سويدان	محاسبة	جامعة اليرموك
3	د .عبير خوري	محاسبة	جامعة الأميرة سمية
4	د. مرعي بني خالد	علوم مالية ومصرفية	جامعة ال البيت
5	د.ساطع رزوق	محاسبة	جامعة جرش الاهلية
6	د. إياد ملكاوي	علوم مالية ومصرفية	جامعة جرش الأهلية

Abstract

Obeidat, Mohammad Waleed Abdalla. The Role of Jordanian External Auditor in the Accounting Estimations Feasibility Verification. Master thesis, Yarmouk University, 2014 (Supervisor. Dr. Abeer Kouri).

The study examined the role of Jordanian external auditor in the accounting estimations feasibility verification. To achieve this aim , the researcher developed a questionnaire and was administrated to Jordanian auditing offices. A random sample consisting of (130) Jordanian external auditors was selected from the Jordanian operating auditing offices in the Hashemite Kingdom of Jordan. (116) usable questionnaires were returned while (16) questionnaire were eliminated. The total questionnaires for the sampled auditors were (100); representing (76.9%) of the total administrated questionnaires. T- test and ANOVA and Cronbach alpha were used in data analysis.

It was found that the external auditor plays a significant role in the verification of accounting estimations feasibility, indicating that the external auditing has a positive role in accounting firms. It was also found that Jordanian external auditors have the necessary skills and potentials to identify the needed evidences for calculating the accounting estimations. There was an effect for the external auditor work experience, educational qualifications and professional qualification as results indicated that Jordanian external auditors were able to identify weaknesses and shortcomings in internal monitoring systems, identify most fraud cases in the firm financial statements. The study recommended the need for external auditors to keep abreast with the amendments in the International Auditing Standards.

Key Words:* *External Auditor, Accounting Estimations, Accounting Estimations Feasibility